

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA**

**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS**

**DEPARTAMENTO DE DIREITO**

**VITOR HUGO DE SOUZA CAMARGO**

**DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS  
DERIVADO DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS DESONERADOS**

**Florianópolis**

**2015**

**VITOR HUGO DE SOUZA CAMARGO**

**DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS  
DERIVADO DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS DESONERADOS**

**Monografia apresentada ao Curso de Graduação  
em Direito da Universidade Federal de Santa  
Catarina, como requisito à obtenção do título de  
Bacharel em Direito.**

**Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar**

**Florianópolis**

**2015**

## **AGRADECIMENTOS**

Aos meus pais, Maria Diva e Alcides, pelo apoio repleto de um amor incondicional e inabalável, não apenas nesta, mas em todas as etapas da minha vida.

Ao meu irmão, Vinícius, por seu afeto e amizade, com os quais me sinto seguro em poder contar durante todos os momentos.

Aos meus amigos de infância, por todas as histórias vividas e para quem a distância apenas serviu para fortalecer o elo de fraternidade; bem como aos amigos que fiz durante a graduação, pela prazerosa convivência diária.

À Cristiane, por ter aparecido no momento certo e por me trazer motivos para sorrir quando eu mais precisava.

Ao Professor Doutor Ubaldo Cesar Balthazar, fonte de inspiração responsável por despertar em mim o interesse pelo Direito Tributário e a quem tive o privilégio de ter como orientador durante a elaboração desta monografia.

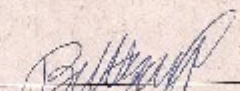
À Universidade Federal de Santa Catarina e aos demais professores que contribuíram para minha formação acadêmica e pessoal, propiciando ambiente ideal para o desenvolvimento do senso crítico essencial a todo aquele que busca efetivar ideais de justiça para nossa sociedade.

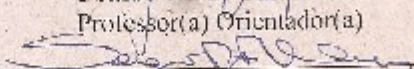
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

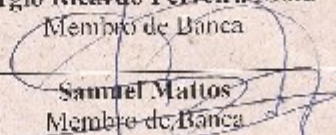
TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado "**Direito ao crédito do Imposto Sobre Produtos Industrializados derivado da aquisição de insumos desonerados**", elaborado pelo(a) acadêmico(a) **Vitor Hugo de Souza Camargo**, defendido em **04/12/2015** e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 10 ( dez ), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

Florianópolis, 4 de Dezembro de 2015

  
\_\_\_\_\_  
**Ubaldo Cesar Balhazaar**  
Professor(a) Orientador(a)

  
\_\_\_\_\_  
**Sergio Ricardo Ferreira Mota**  
Membro de Banca

  
\_\_\_\_\_  
**Samuel Mattos**  
Membro de Banca



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL  
**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA**  
**COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO**  
CAMPUS UNIVERSITÁRIO RUI TOR JOÃO DAVID FERREIRA LIMA - TRINDADE  
CEP: 88040-900 - FLORIANÓPOLIS - SC  
TEL (FONE) (048) 3721-9292 - FAX (048) 3721-9815  
E-mail: ccjd@ccj.ufsc.br

**TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E  
ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA**

Aluno: **Vitor Hugo de Souza Camargo**

RG: **47.859.857-9**

CPF: **409.324.888-54**

Matrícula: **11101524**

Título do TCC: **Direito ao crédito do Imposto sobre produtos industrializados derivado da aquisição de insumos desonorados.**

Orientador (a): **Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar**

Eu, **Vitor Hugo de Souza Camargo** acima qualificado; venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido.

Florianópolis/SC, 04 de dezembro de 2015.

Vitor Hugo de Souza Camargo

## RESUMO

Esta monografia tem como objetivo demonstrar que o contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados deve ter garantido o creditamento derivado da aquisição de insumos, mesmo quando estes tenham sido desonerados na etapa anterior do ciclo de produção, para que reste preservada a não-cumulatividade do tributo estabelecida pela Constituição Federal. O estudo se inicia pelo exame dos princípios constitucionais como limitações ao poder de tributar do Estado, partindo-se para a análise da natureza jurídica dos diversos institutos presentes em nosso ordenamento capazes de liberar o contribuinte do ônus de pagar o tributo dentro do ciclo de produção industrial. Em seguida, são expostos aspectos gerais referentes ao Imposto sobre Produtos Industrializados, como sua origem histórica, critérios relativos à hipótese de incidência delimitada para o referido tributo, bem como a extensão dos princípios constitucionais a ele aplicáveis, notadamente os princípios da seletividade e da não-cumulatividade, expondo as reais implicações dessas inclusões no texto constitucional. Demonstra-se que, dentro da sistemática de apuração estabelecida para o imposto, o direito ao creditamento é medida necessária para se evitar o diferimento da tributação, visto que este resulta em sua cumulatividade. Conclui-se que a negativa ao crédito dos adquirentes de insumos desonerados acaba por gravar os contribuintes seguintes à operação beneficiada em um valor que, em função da finalidade do princípio, desatende ao objetivo constitucional de se tributar somente o valor que fora agregado naquela etapa de industrialização.

**Palavras-chave:** Imposto sobre Produtos Industrializados. Não-cumulatividade. Insumos. Imunidade. Isenção. Alíquota zero. Não-incidência. Diferimento.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>7</b>
<b>1. INSTITUTOS DE DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>10</b>
1.1 Os princípios como limitações ao poder de tributar do Estado.....	10
1.2 Imunidades .....	13
1.3 Isenção.....	18
1.4 Alíquota zero .....	26
1.5 Não-incidência .....	28
<b>2. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS .....</b>	<b>31</b>
2.1 Histórico.....	31
2.2 Espécie tributária.....	33
2.3 Hipótese de incidência .....	35
2.4 Efeitos gerados pelos princípios constitucionais tributários aplicáveis .....	44
2.4.1 Legalidade.....	44
2.4.2 Anterioridade .....	47
2.4.3 Seletividade .....	51
<b>3. A NÃO-CUMULATIVIDADE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS DESONERADOS .....</b>	<b>55</b>
3.1 O princípio da não-cumulatividade no IPI.....	55
3.2 Sistemática de apuração do IPI na aquisição de insumos desonerados .....	66
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>80</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>85</b>

## INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Produtos Industrializados é um tributo que exerce relevante influência dentro do cenário econômico do país. Não apenas atende a fins fiscais (sendo um dos tributos responsáveis pelo maior volume de arrecadação do Fisco), como também atua indiretamente na dinâmica produtiva privada, detendo forte caráter extrafiscal. Assim, por meio da regulação da incidência do aludido imposto em maior ou menor grau de rigidez, a Administração é capaz de estimular ou inibir a oferta e procura de determinados bens, ao mesmo tempo em que angaria os recursos necessários à manutenção do aparelhamento estatal.

Sendo um imposto plurifásico, ele grava cada uma das operações dentro do ciclo de produção industrial. Historicamente, verifica-se nas exações que foram estabelecidas dessa forma o fenômeno que ficou conhecido pela doutrina como “efeito cascata” da tributação. Conferiu-se essa denominação à indireta consequência da reiterada imposição do gravame à cada etapa nos impostos sobre o consumo: visando atenuar a carga tributária, os contribuintes deslocavam (por meio do aumento do preço de venda de seu produto) o valor que seria recolhido a título de imposto para a etapa seguinte, acarretando a majoração de cada uma das operações (de circulação e produção de bens) e consideravelmente aumentando o preço do produto adquirido pelo consumidor final.

O sistema de deduções do Imposto sobre Produtos Industrializados foi implementado no ordenamento jurídico brasileiro justamente para evitar essa acumulação ou, como é tecnicamente conhecida, cumulatividade do imposto. Permite-se o abatimento (também intitulado creditamento), a cada fase do ciclo produtivo tributada, do montante que fora recolhido pelo Fisco na etapa anterior, ou seja, no momento em que foi adquirido o insumo que será empregado na fabricação de um outro bem.

No presente trabalho, buscar-se-á averiguar se o contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados deve ter direito ao crédito quando utiliza em sua produção insumos obtidos de forma desonerada.

Ainda que a jurisprudência nacional, através do Supremo Tribunal Federal, tenha consolidado entendimento desde o julgamento dos Recursos Extraordinários nº 353.657-5/PR, 370.682-9/SC e 566.819/RS no sentido de que não há esse direito ao abatimento quando não houve o recolhimento de qualquer valor na operação anterior, renomados tributaristas mantêm



posicionamento de que é viável exigir a dedução, face ao princípio da não-cumulatividade. O debate acadêmico, portanto, permanece aberto.

Para tanto, visando uma melhor assimilação do tema, esta monografia foi dividida em três capítulos, além da introdução e conclusão.

No primeiro capítulo, serão abordadas as variadas formas de desoneração do contribuinte e a dinâmica dos institutos com a regra-matriz de incidência tributária. Após breves apontamentos sobre os princípios constitucionais como formas de limitação ao poder de tributar do Estado, serão examinadas as naturezas jurídicas das imunidades, isenções, alíquota zero e não-incidência, conforme entendimento doutrinário e jurisprudencial. A intenção é identificar o surgimento ou não da obrigação tributária em cada uma dessas hipóteses, buscando compreender se esse critério afeta o direito ao creditamento do contribuinte adquirente, tendo em vista a causa da desoneração.

No segundo capítulo serão delineados aspectos gerais concernentes ao Imposto sobre Produtos Industrializados, visando uma compreensão sistemática do tributo sob foco. Será traçada breve gênese histórica, remontando-se ao seu predecessor (o Imposto sobre Consumo) e retirando-se elementos que foram sendo modificados no sistema de creditamento, desde seu surgimento. Após, versará o estudo sobre a hipótese de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, mormente seu critério material, que o caracteriza como um tributo não vinculado à atividade estatal. Ainda nessa seção, serão detalhadas as peculiaridades observadas pela influência de alguns princípios constitucionais na tributação do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Concluindo o estudo, reserva-se o terceiro capítulo à análise da não-cumulatividade e do sistema de crédito que foi determinado para o Imposto sobre Produtos Industrializados. Será descrita a finalidade do instituto, remontando-se à origem de sua implementação, bem como o modo como ele atua dentro da dinâmica de tributação do imposto em análise.

Ainda nesse último capítulo, serão expostas as decisões paradigmáticas do Supremo Tribunal Federal que trataram da problemática em questão à luz da Constituição Federal de 1988, expondo-se os fundamentos utilizados para, ora permitir, ora vedar, o direito ao creditamento do contribuinte.

O método de abordagem do presente trabalho é o dedutivo, partindo-se de premissas gerais a respeito dos institutos de desoneração tributária e do sistema de crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados para se alcançar uma proposta particular envolvendo o direito

ao abatimento fiscal do contribuinte derivado da aquisição de insumos que não tenham sido gravados. Utiliza-se o procedimento de análise bibliográfica e jurisprudencial.

## 1. INSTITUTOS DE DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA

No presente capítulo, serão apresentados os principais institutos presentes no sistema tributário brasileiro que resultam na desoneração do contribuinte dentro do ciclo de produção industrial. Buscar-se-á discorrer sobre a natureza jurídica de cada uma das hipóteses que resultam na inexistência do pagamento de tributo, observando-se como se realiza a dinâmica normativa da regra-matriz de incidência tributária em tais situações.

### 1.1 Os princípios como limitações ao poder de tributar do Estado

No ordenamento jurídico brasileiro, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (Constituição Federal), em seu artigo 145, atribui competência aos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para instituir tributos<sup>1</sup>.

Carrazza (2012, p. 427-428) observa que a ação de tributar opõe uma exceção a um direito fundamental garantido pela Constituição Federal, qual seja, o direito à propriedade privada, positivado no artigo 5º, XXII<sup>2</sup>.

Paulsen (2012, p. 12-15) rotula a receita estatal gerada pela atividade tributária como derivada (formada a partir do patrimônio privado do cidadão) e compulsória (no sentido de não disponível, ou seja, que não depende da voluntariedade do cidadão em contribuir para o financiamento estatal, visto que é imposta pela lei).

Destarte, faz-se necessário à Constituição Federal delimitar o alcance do poder de tributar do Estado para que não ocorra afronta ao direito fundamental à propriedade. Para tanto, a Constituição confere proteção a determinados valores que reputa como relevantes para não sujeitá-los à tributação ou limitar a sua oneração.

Baleeiro (1977, p. 2) já lecionava que o sistema tributário brasileiro, regido por uma Constituição rígida e com controle judiciário das leis e atos administrativos, deve se movimentar sob um complexo de freios e amortecedores, limitando os excessos acaso prejudiciais à economia e à manutenção do regime e dos direitos individuais dos contribuintes.

---

<sup>1</sup> Art. 145, *caput*, da Constituição Federal: A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

<sup>2</sup> Art. 5º, XXII, da Constituição Federal: é garantido o direito de propriedade.

Costa (2014, p. 19-20) segue o mesmo raciocínio, ressaltando a existência de uma tensão, de cunho permanente, entre a tributação e o exercício de direitos fundamentais – entendidos como aqueles inerentes à natureza do homem. Ao mesmo tempo que a imposição de tributos pode dificultar ou mesmo inviabilizar o exercício de tais direitos, inversamente vários dos direitos que são assegurados no ordenamento jurídico estão subordinados aos recursos provenientes da receita tributária.

As limitações ao poder de tributar do Estado não se restringem à seção específica da Constituição assim denominada<sup>3</sup>, a qual fixa os princípios constitucionais tributários e as imunidades tributárias, mas também estão presentes, direta ou indiretamente, ao longo do restante do corpo do texto constitucional.

Para Amaro (2012, p. 127-130), servem as limitações como ferramentas que estabelecem o alcance da competência tributária dos entes políticos. Não sob a ótica de se tratarem de obstruções ao exercício dessa competência, mas sob o ponto de vista de que convergem para determinar o que pode ser tributado e a forma como isso deve ocorrer. Borges sinaliza que a competência tributária consiste numa autorização e limitação constitucional para o desempenho do poder de tributar, ressaltando que ambos os conceitos (poder e competência tributários) não se confundem (1969, p. 26-27).

Quando o poder de tributar é exercido além do alcance delimitado por sua competência (v.g. quando uma lei tributária desatende a algum dos princípios constitucionais), o resultado não é uma obstrução da competência tributária. A consequência é sua completa descaracterização, de forma que ela não mais existe.

A própria repartição de competências tributárias entre os entes federativos estabelece uma certa limitação, visto que a Constituição, ao definir qual a aptidão de cada um dos entes para instituição de tributos, em caráter privativo, rechaça a competência dos demais em relação à cobrança desse mesmo tributo (CARVALHO, 2010, p. 222; COSTA, 2014, p. 52; MACHADO, 2015, p. 279).

As principais limitações do poder de tributar do Estado estabelecidas pela Constituição Federal são aquelas extraídas dos princípios tributários, denominação que a didática confere a um conjunto de axiomas que são responsáveis por enunciar determinados

---

<sup>3</sup> Machado acredita que condensar as limitações ao poder de tributar tão somente ao complexo de regras impostas pela Constituição Federal em seus artigos 150 a 152 acaba por atribuir ao conceito apenas um sentido restrito. Já em um sentido mais amplo, a definição engloba qualquer moderação instituída aos entes providos desse poder (2015, p. 278-279).

valores que a Constituição considera relevantes. Reproduzindo a definição de Carrazza (2012, p. 47):

princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.

Para Carvalho (2010, p. 190-196), os princípios aparecem como linhas de orientação que apontam o significado de setores normativos, conferindo-lhes natureza de unidade relativa e se prestando como coeficiente de agregação num conjunto de normas. Agem de modo a atrair as regras jurídicas para que sofram a sua influência e reflitam a força de sua presença.

Machado (2015, p. 120-123) atenta para a importância que deve ser inculcada ao jurista tributário em procurar se guiar por princípios jurídicos para a efetivação da justiça, afastando-se do paradigma, hoje predominante, que atribui sentido à norma puramente em decorrência do seu elemento formal. Na análise do autor, ao supor que a regra jurídica é autossuficiente, o formalista se afasta do ideal de justiça e despreza o raciocínio jurídico, eis que passa a incorrer em uma regulação meramente casuística, a qual acaba gerando um intrincado complexo de normas desprovidas de necessidade de existência e, muitas vezes, incongruentes entre si.

Por vezes, os princípios devem ser desenvolvidos em normas, em um segundo nível, para que possam surtir um efeito concreto (v.g. o princípio da capacidade contributiva), mas também há aqueles que por si só já possuem conteúdo do qual se infere exhaustivamente o seu caráter normativo (v.g. o princípio da anterioridade) (AMARO, 2012, p. 132).

Os princípios constitucionais tributários mais relevantes à regulação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tributo em foco no presente ensaio, serão analisados em conjunto com a referida espécie tributária nos capítulos seguintes, momento mais oportuno para se alcançar uma efetiva compreensão dos efeitos que geram em relação à exação em questão.

Por ora, buscar-se-á explorar o instituto das imunidades – entendidas por uma parcela da doutrina como outra limitação ao poder de tributar, conforme será exposto adiante –, bem como cada um dos demais métodos de desoneração tributária possíveis dentro do ordenamento jurídico brasileiro. Não serão esmiuçados os regimes jurídicos da imunidade e

da isenção em cada um dos seus pormenores, eis que tal tarefa escaparia aos propósitos do objeto deste estudo. A abordagem será pontualmente direcionada a aspectos da natureza jurídica de cada uma das formas de desoneração do contribuinte, com o objetivo de averiguar as suas eventuais diferenças para, no capítulo final, determinar se a origem da desoneração tributária tem importância na existência ou não do direito ao crédito derivado da não cumulatividade do IPI, quando há aquisição de insumos desonerados.

## 1.2 Imunidades

A Constituição Federal preceitua em seu artigo 150, inciso VI, que determinadas ocorrências que, a princípio, deveriam sofrer a incidência da tributação, não serão oneradas<sup>4</sup>. Embora o dispositivo constitucional não adote esta denominação, convencionou-se doutrinariamente atribuir a esse instituto o título de imunidade tributária.

Se por um lado as normas que positivam os princípios jurídicos são dotadas de um alto grau de *generalidade e abstração* – com o escopo de conduzir a interpretação e a execução de outras normas –, as imunidades, por outro lado, apresentam maior *especificidade*, pois são aplicáveis apenas às situações particulares descritas em seus comandos normativos (COSTA, 2014, p. 52-53).

Através de um exame teleológico, pode-se dizer que as normas de imunidade são estabelecidas em função de considerações de ordem extrajurídica. Buscam garantir valores sociais das mais diversas espécies: políticos, religiosos, educacionais, culturais. Devido à sua índole essencialmente política, Borges acredita que podem representar questões muito mais atinentes ao direito constitucional do que ao tributário (1969, p. 211-212).

A natureza jurídica das imunidades tributárias é terreno de muitas indagações no meio acadêmico. Embora grande parte das elaborações teóricas a respeito de sua fenomenologia possuam traços em comum e o efeito prático conhecido seja o mesmo – a desoneração da ocorrência descrita no comando normativo, a qual seria tributada na

---

<sup>4</sup> Art. 150, *caput*, da Constituição Federal: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

inexistência da vedação constitucional –, certo é que a real compreensão do instituto demanda uma análise não tão superficial como aquela exposta por muitos autores.

Para Carrazza (2012, p. 805-807), a imunidade é um instituto de natureza constitucional, cujas normas determinam, direta ou indiretamente, a incompetência das entidades tributantes para gravar determinadas pessoas devido à natureza jurídica destas ou em função de estarem associadas a certos fatos, bens ou situações. De igual forma, Paulsen (2012, p. 81) afirma que se tratam de regras constitucionais que negam a competência tributária.

Sem prejuízo das terminologias referidas, mas aprofundando-as um pouco além, Carvalho (2010, p. 219-245) apresenta o conceito que parece ser o mais congruente nos dias atuais à luz dos desdobramentos sistêmicos que as imunidades geram. Para o referido autor, em síntese, tratam-se de normas jurídicas compreendidas na Constituição Federal, pertencentes a uma classe finita e imediatamente determinável (somente aquelas encerradas na Constituição<sup>5</sup>), as quais determinam expressamente a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para promulgar regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas nesses comandos normativos.

Ao estabelecer o conceito sob esses parâmetros, Carvalho contesta pontos em comum presentes em diversas outras formulações teóricas de tributaristas contemporâneos.

Em primeiro lugar, refuta a concepção defendida por autores como Machado (2015, p. 287-288), de que as imunidades são *limitações da competência tributária*. Para Carvalho, esse raciocínio remeteria à ideia de que as normas imunizatórias atuariam em um momento posterior à outorga de competência tributária pelo legislador constitucional, quando, na verdade, não existe uma ordem cronológica na demarcação dessa competência. O que a regra de imunidade faz é *colaborar* na determinação da competência, não limitá-la ou suprimí-la (2010, p. 221-223).

Tal entendimento é corroborado por Jardim (2010, p. 235-240), que busca embasamento no campo da Filosofia do Direito e nos ensinamentos de Hart para afastar a tese das imunidades como formas de limitações da competência tributária. Lição que se faz útil colacionar neste momento:

Uma Constituição, que efetivamente restrinja os poderes legislativos do órgão legislativo supremo no sistema, não o faz através da imposição de deveres (ou, pelo

---

<sup>5</sup> Por terem foro exclusivo na Constituição, Paulsen (2012, p. 56-58) diz que são *numerus clausus*.

menos, não precisa de os impor) ao órgão legislativo, de não tentar legislar de certos modos; em vez disso, dispõe que uma legislação com tal pretensão seja nula. Não impõe deveres jurídicos, mas incapacidades jurídicas (*disabilities*, no original inglês). Os ‘limites’ neste caso não implicam a presença de um dever, mas a ausência de um poder jurídico (HART *apud* JARDIM, 2010, p. 240).

Registre-se argumentação de Machado defendendo seu posicionamento da crítica imputada por Carvalho:

Há quem afirme, é certo, que a imunidade não é uma limitação da competência tributária porque não é *posterior* à outorga desta. Se toda atribuição de competência importa uma limitação, e se a regra que imuniza participa da demarcação da competência tributária, resulta evidente que a imunidade é uma limitação dessa competência (2015, p. 288; grifo do autor).

De fato, toda atribuição de competência significa concomitantemente uma autorização e uma limitação (BORGES, 1969, p. 209). Aliás, a competência tributária se forma pela junção de regras impostas pelo legislador constituinte, umas positivas (aquelas que autorizam a tributar) e outras negativas (que demarcam os limites materiais e formais da tributação), que se tratam justamente das imunidades (CARRAZZA, 2012, p. 806).

Contudo, a asserção de Machado – de que as imunidades se traduzem como limitações de competência –, embora tecnicamente não esteja equivocada, apenas traduz uma breve noção do instituto, que não satisfaz a um processo de conhecimento científico, visto que dentro do conceito por ele apresentado é possível extrair conclusões que nem sempre são verdadeiras. Importaria ser possível invocar imunidade sempre que fossem ultrapassados os limites da competência tributária (CARVALHO, 2010, p. 222-223). Tornaria possível, por exemplo, alguém se proclamar imune à tributação de sua propriedade territorial urbana (que é objeto de imposto de competência dos Municípios<sup>6</sup>) em relação à União, já que essa iniciativa – o ente exigir a cobrança de tributo que não é de sua competência – é proibida pela Constituição. Seguindo a mesma linha, qualquer contribuinte poderia se declarar imune a exigências tributárias que não estivessem fundadas em lei, pois, em decorrência do princípio da legalidade, teriam sido esses tributos instituídos sem a observância da competência tributária.

Outra tese contestada por Carvalho é a de que a imunidade é forma de *exclusão* ou *supressão do poder tributário*. A crítica formulada pelo autor é semelhante àquela feita à corrente anteriormente rebatida: entender que a imunidade exclui (ou seja, expulsa algo que estava incluído) ou suprime (anula, cancela) o poder de tributar ou a competência tributária,

---

<sup>6</sup> Art. 156, *caput*, da Constituição Federal: “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana”



pressupõe a existência de dois instantes cronologicamente distintos: primeiro, aquele em que são definidas as parcelas de competências tributárias outorgadas aos entes políticos da federação; em um momento seguinte, a introdução de preceitos excludentes ou supressores de frações daqueles canais. (2010, p. 223-225)

Leciona o autor que esse raciocínio só poderia ser suportado com o uso de um método diacrônico, pertinente à investigação histórica, mas incompatível no plano da Ciência do Direito, cuja análise dos fenômenos deve ser submetida a um método sincrônico – “o direito de ontem já não existe, e o de amanhã não sabemos qual será”. (CARVALHO, 2010, p. 223-225)

Amaro (2012, p. 175-176) é outro jurista que conclui que a imunidade não se trata de uma supressão ou anulação do poder de tributar, tendo em vista que, nas hipóteses em que é reconhecida, o poder de tributar não chega a existir em nenhum momento. Porém, sua reflexão final é a de que o instituto da imunidade configura técnica legislativa em que o constituinte *exclui do campo tributável* determinadas hipóteses nas quais não deseja que incida a tributação, por representarem valores que a Constituição reputa como relevantes (a liberdade religiosa, de expressão etc.).

Machado (2015, p. 287-288), além de defender a imunidade como limitação ao poder de tributar, também se alinha a essa corrente, lecionando que as imunidades estabelecem uma *exceção* dentro de um âmbito tributável, retirando parcelas dentro de um todo, as quais seriam oneradas na inexistência da norma.

É justamente essa a terceira asserção rebatida por Carvalho: a de que as imunidades representam *hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada*. Essa corrente conta com tributaristas de notório conhecimento jurídico e que muito contribuíram para o desenvolvimento do pensamento crítico a respeito do instituto no ordenamento jurídico nacional.

Borges (1969, p. 207), um dos adeptos, possui as mesmas restrições que Carvalho em relação à tese de que as imunidades constituem uma subtração da competência tributária. Segundo o jurista, a competência tributária não sofre uma limitação. Ela já nasce com sua demarcação final, pois o campo material constitucionalmente imune nunca pertenceu à competência do poder tributante.

Entretanto, a tese defendida por Borges, conforme já apontado, é de que a imunidade é uma hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada. Ela é uma regra

jurídica negativa de competência, que restringe a extensão do poder de tributar, subtraindo determinados fatos ou pessoas do espaço reservado ao exercício da competência tributária. É *constitucionalmente qualificada* porque resulta da exclusão de competência impositiva do poder tributante, diferente da não incidência *pura e simples*, a qual se verifica quando simplesmente não existem os pressupostos de fato apropriados para provocar a incidência da norma tributária, ou seja, quando não se visualiza um fato gerador. (1969, p. 208-209)

Na perspectiva de Carvalho (2010, p. 225-228), todavia, as normas de imunidade se situam em um plano distinto daquele das normas de incidência tributária. Para o autor, existem dois gêneros de normas formando o sistema jurídico. Conforme exposto há pouco, o objetivo das normas de imunidades é definir os campos de competência das entidades tributantes, logo constituem *regras de estrutura*<sup>7</sup>. Esse gênero normativo preceitua o relacionamento que as *regras de conduta* devem preservar entre si. As últimas se destinam diretamente ao comportamento das pessoas e são os elementos do sistema normativo, formando o seu repertório, entre as quais se inclui a regra-matriz de incidência tributária. As regras de estrutura – entre as quais se incluem as imunidades – não fazem alusões *diretas e imediatas* aos tópicos da incidência, que é algo intrínseco à regra-matriz, alçada na plataforma do legislador ordinário.

A incidência tributária – e as normas que a regulam –, portanto, por ser uma regra de conduta, está localizada em um momento posterior ao das imunidades. Ressalte-se que o próprio tributo só passa a existir no nível seguinte, quando criado pela legislação infraconstitucional, uma vez que a Constituição não institui tributos, apenas atribui as competências tributárias. Por conseguinte, não há de se falar em obstáculos impeditivos ao nascimento da obrigação (que ainda não foi descrita pelo legislador) ou fatores que impedem o fato típico (que somente surgirá com a lei instituidora do gravame) no âmbito das normas constitucionais. (CARVALHO, 2010, p. 225-228)

Em coro ao entendimento de Carvalho, situa-se Carrazza, afirmando que a imunidade não trata de aspectos da incidência, dado que se situa antes desse momento na dinâmica normativa. A norma de imunidade, por ser uma norma de estrutura – a qual auxilia a traçar a regra-matriz –, precede o próprio exercício da competência tributária pelo ente político.

---

<sup>7</sup> Carrazza (2012, p. 810) se refere a esse conjunto de normas também com o título de *normas de sobredireito* (*Überrecht*).

Para o último autor, ela reduz as dimensões do campo tributário das várias pessoas políticas. (2012, p. 816)

Da mesma forma como foi dito a respeito das limitações ao poder de tributar de maneira geral, as imunidades não se exaurem no mandamento contido no art. 150, VI, da Constituição, e respectivas alíneas e parágrafos.

Ao lado dessas normas imunizatórias, outras tantas habitam o Texto Supremo. Notadamente em relação às hipóteses que envolvam a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (espécie de tributo sobre o qual a presente pesquisa pretende focar), além das situações gerais previstas no art. 150, inciso VI, da Constituição Federal, é importante ressaltar a imunidade específica conferida ao IPI pelo art. 153, § 3º, inciso III, que confere a desoneração aos produtos industrializados destinados ao exterior.<sup>8</sup>

Algumas das imunidades até mesmo foram positivadas com uma “censurável imprecisão terminológica por parte do legislador constituinte” – parafraseando Jardim (2010, p. 238) –, como aquela preceituada no artigo 195, § 7º, onde se é remetido à isenção<sup>9</sup>, quando, na verdade, trata-se de caso de imunidade. Sempre que a Constituição vedar a tributação em relação a um dado objeto, trata-se de imunidade, ainda que o constituinte faça menção à isenção<sup>10</sup>, a teor do caso vertente. Nesse sentido já reconheceu o próprio Supremo Tribunal Federal (STF) a natureza de imunidade do referido dispositivo, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2028.

### 1.3 Isenção

Outra hipótese em que o contribuinte não é tributado é aquela contemplada pela isenção, classificada pelo Código Tributário Nacional, em seu artigo 175, como uma hipótese de exclusão do crédito tributário<sup>11</sup>.

Respeitados os limites delineados para sua competência – entre os quais estão inclusas, conforme exposto há pouco, as regras negativas de competência, intituladas

---

<sup>8</sup> Art. 153 da Constituição Federal: “Compete à União instituir impostos sobre: [...] IV - produtos industrializados; [...] § 3º O imposto previsto no inciso IV: [...] III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior”.

<sup>9</sup> Art. 195, §7º da Constituição Federal: “São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

<sup>10</sup> Contrariamente, caso a lei infraconstitucional mencione imunidade sem estar meramente repetindo preceito da Constituição, a hipótese será de isenção. (MACHADO, 2015, p. 233) A lei infraconstitucional que apenas transcreve dispositivos constitucionais de imunidade comete *bis in idem* aceitável por razões de conveniência instrutiva, administrativa e até mesmo de ordem sistemática. (BORGES, 1969, p. 119)

<sup>11</sup> Art. 175 do Código Tributário Nacional: “Excluem o crédito tributário: I - a isenção;”.

imunidades – e observados os princípios diretores do sistema constitucional tributário, o ente político é capaz de aumentar a sua receita tributária, agravando a alíquota ou a base de cálculo de um tributo. De modo inverso, fazendo uso da função extrafiscal de um tributo, pode adotar o procedimento contrário para, por exemplo, fomentar a oferta de um produto considerado essencial. Diga-se de passagem, não só pode reduzir a alíquota ou base de cálculo de um tributo, como também pode aplicar-lhe a isenção, poupando o sujeito passivo totalmente do gravame. Em última análise, tudo vai depender de uma *decisão política* adotada, em regra, pelo próprio ente tributante. (CARRAZZA, 2012, p. 976)

Da mesma forma que a imunidade, a natureza jurídica da isenção não é fruto de consenso na doutrina, sendo necessário um exame minucioso de sua fenomenologia em todos os seus aspectos.

A teoria clássica, apregoada, notadamente, por Rubens Gomes de Sousa (um dos principais coautores do Anteprojeto do Código Tributário Nacional) e Amílcar de Araújo Falcão, classifica a isenção como um “*favor legal*” ou uma “*dispensa legal do pagamento do tributo*”. A ideia inicial é de que o fato jurídico descrito na regra-matriz tributária (o fato gerador *in concreto*) ocorre – dando origem à obrigação –, mas, por força da norma de isenção (concedida pela autoridade legislativa ao apreciar a capacidade econômica do contribuinte ou por considerações extrafiscais, como motivos de ordem econômica, política, etc.), há a dispensa do tributo. (FALCÃO, 1964, p. 132; SOUSA, 1960, p. 75-76)

Essa teoria, contudo, sofreu críticas pela doutrina com o decorrer dos anos. Ainda que, em última instância, resulte a isenção de um arbítrio político – via de regra, do ente tributante –, permanece essa decisão vinculada ao que está fixado pelos princípios constitucionais, que, conforme exposto, são limitações da competência tributária. Supor a isenção como um “favor” legal implica em desrespeitar os princípios da generalidade da tributação (o pagamento de tributos é obrigação de caráter geral) e da isonomia fiscal (todos são iguais perante o Fisco). (BORGES, 1969, p. 74-75)

Ainda, aceitar como correto o conceito de isenção como “favor legal”, cuja concessão estaria sujeita apenas a um juízo discricionário, ditado por motivos de oportunidade e conveniência do ente político, reputaria em admitir a impossibilidade do seu controle jurisdicional por compatibilidade *material* com o sistema tributário constitucional. O Poder Judiciário ficaria restrito a analisar a legalidade das isenções outorgadas sob o insuficiente aspecto *formal*. (BORGES, 1969, p. 75-76).

Ademais, mesmo aqueles juristas que se apóiam na teoria clássica, cientes do erro da terminologia “favor” legal para definir a isenção – subordinando a sua concessão às exigências do interesse público e observância dos princípios constitucionais tributários –, encontram-se equivocados em seu raciocínio acerca do fenômeno jurídico.

Observa Carvalho (2010, p. 556) que a teoria clássica manifesta uma sequência de expedientes imaginativos que é inapropriado ao mecanismo da dinâmica normativa, pois cria a conjectura de que a norma de isenção permaneceria latente, aguardando a incidência da regra-matriz do tributo para que pudesse irradiar seus efeitos. Entretanto, reforçando o entendimento já aludido do referido autor quando analisadas as imunidades, não há uma ordem cronológica de atuação de normas quando elas versam sobre um mesmo fato do relacionamento social.

A rigor, a tese da isenção como “dispensa legal de pagamento de tributo devido” pressupõe a ocorrência de dois momentos na dinâmica normativa. Primeiramente haveria a incidência da regra-matriz, criando o vínculo da obrigação tributária, para que, só em uma segunda etapa – quando o fato já se encontrasse juridicizado –, a norma de isenção emitisse seus efeitos.

Não obstante, Borges suscita que, face ao princípio da reserva da lei, da natureza legal da obrigação tributária, não se pode simplesmente transformar por lei um fato gerador em um fato isento, pois isso significaria que a norma que fixasse a isenção estaria em contradição com o preceito que decretasse o fato gerador da obrigação tributária. Logo, sendo ambas as proposições normativas contraditórias, nenhuma delas poderia ser válida. Em outras palavras, ou o fato é tributado, por força da efetiva incidência da norma, ou não o é. Se a obrigação tributária não é capaz de produzir qualquer efeito jurídico (uma vez que incide a norma de isenção), ela simplesmente não existe. (1969, p. 163-164)

Paralelamente à teoria clássica, e em muitos aspectos se confundindo com esta, surgiu a – não menos questionável – conceituação da isenção como *privilegio fiscal*<sup>12</sup>. Ora, pressupor a existência hodiernamente de privilégios (fiscais ou não) favorecendo particularmente uma classe ou grupo social significa abdicar do princípio da isonomia e retomar um cenário político-social de benefícios para determinadas parcelas da sociedade que, desde as

---

<sup>12</sup> Nesse sentido, Bernardo Ribeiro de Moraes proclama em erudita monografia: “Devemos observar que a isenção é mero favor ou privilégio concedido ao beneficiário, o que vem infringir a regra política da igualdade de todos perante a lei e da proporcionalidade do tributo” (*Apud* BORGES, 1969, p. 77)

conquistas da Revolução Francesa, já está sepultado. Apenas em função do interesse público podem ser concedidas as isenções. (BORGES, 1969, p. 80-84)

O tributarista Alfredo Augusto Becker foi um dos primeiros a apresentar divergência à teoria clássica. Expressou, em seu parecer, que a lógica da tese da isenção como favor legal somente estaria correta em um momento de definição da política fiscal pelo legislador ao criar a norma de isenção, em um plano pré-jurídico<sup>13</sup>. A isenção não é regra desjuridicizante, pois a incidência da regra-matriz – e o nascimento da obrigação tributária – não é anterior ao preceito isentivo. Pelo contrário, a hipótese que levanta é de que *a regra de isenção incide para que a regra de tributação não possa incidir*. Não existiria uma obrigação tributária preexistente que seria desfeita em um segundo momento pela norma jurídica de isenção. (*apud* CARVALHO, 2010, p. 554-555)

Em que pese as contribuições prestadas por Becker, afastando o raciocínio lógico-tributário da Ciência das Finanças, o corolário enunciado pelo autor padece do mesmo erro cometido pela teoria clássica, na opinião de Carvalho (2010, p. 557-558): pressupõe a ocorrência de uma cadeia de atuações normativas, só que desta vez em ordem inversa. Segundo a teoria de Becker, a norma de isenção é aquela que precedentemente incide sobre o fato, para que depois sofra – ou, melhor dizendo, deixe de sofrer – o efeito da regra-matriz tributária.

Borges foi outro jurista que contestou os postulados da teoria clássica, expandindo a pesquisa iniciada por Becker<sup>14</sup>. Aliado a este tributarista, Borges nega o surgimento da obrigação tributária principal nos casos de isenção. Em síntese, propôs que a isenção é uma *hipótese de não incidência qualificada decorrente de lei ordinária*. (1969, p. 154) Para o autor, a norma de isenção é uma norma limitadora ou modificadora, que reduz a abrangência das normas de tributação, demarcando a esfera material ou pessoal compreendida

---

<sup>13</sup> Cabível aqui relembrar a preciosa lição do mestre Ataliba: “O ponto de partida de qualquer especulação jurídica é a lei. Assim, as considerações políticas, econômicas, financeiras, administrativas etc. que motivaram o legislador e lhe determinaram o comportamento se esgotam na fase pré-legislativa e nenhuma influência exercem sobre os processos exegeticos, de cunho dogmático, que informam o trabalho científico-jurídico que tem lugar depois de posto o direito (*ius positum*)”. (ATALIBA, 2005, p. 123)

<sup>14</sup> Borges credita grande parte do desenvolvimento de sua pesquisa aos avanços conquistados por Becker, afirmando que a única ressalva que pode ser feita à teoria de seu predecessor foi não ter levado em consideração os casos de isenções parciais, que basicamente compreendem simples reduções da obrigação tributária, de modo que nesses casos a regra de tributação incide e a obrigação tributária se manifesta, ainda que em valor inferior ao normalmente devido. (1969, p. 191-192) A rigor, as isenções parciais constituem uma redução ou gratificação do débito tributário, pois nessas hipóteses ocorre o fato gerador de obrigação tributária. (1969, p. 281) Feita essa observação, a isenção em análise na presente pesquisa é sempre aquela em que há total dispensa do débito tributário.

pela regra-matriz do tributo ou modificando a estrutura do próprio pressuposto da sua incidência. (1969, p. 189-190)

A tese de Borges também sofreu críticas por parte de Carvalho. Segundo este autor, a teoria não esclarece como ocorre a compatibilização entre as duas normas (de isenção e de tributação), além do conceito amargar a fragilidade de uma definição pela negativa. (CARVALHO, 2010, p. 558)

Carvalho mais uma vez parece propor o conceito da maneira mais adequada para compreender a natureza jurídica do instituto, à medida que supera os obstáculos encontrados pelas demais teorias. Para apresentá-la, todavia, é necessário antes descrever mais uma vez a estrutura normativa que o autor propõe.

Da mesma forma que as imunidades, o autor considera as isenções como *normas de estrutura* – ainda que não situadas no plano constitucional –, pois interpõem alterações no âmbito da regra-matriz de incidência tributária, a qual, conforme fundamentado no item anterior do presente estudo, constitui uma *norma de conduta*. Não obstante os dois gêneros normativos possuam a mesma estrutura interna (uma *hipótese*, que descreve uma situação fática, e um *resultado*, que é o comando normativo), nas normas de conduta o resultado – também conhecido como *prescritor* – transmite uma ordem dirigida ao comportamento das pessoas, ao passo que nas normas de estrutura o objeto direto do comando normativo é outra norma, não um comportamento. (CARVALHO, 2010, p. 558-559)

Examinando-se ainda mais a fundo a estrutura interna normativa da regra-matriz de incidência tributária, observa-se que a hipótese – também intitulada *antecedente* – é composta por um critério *material* (compreendendo um verbo e seu complemento), um critério *espacial* e um *temporal*. O resultado ou consequente, por sua vez, engloba um critério *pessoal* (sujeito ativo e sujeito passivo) e um *quantitativo* (base de cálculo e alíquota). (CARVALHO, 2010, p. 560)

Tendo isso tudo em mente, fica fácil compreender como atua a norma de isenção: ela atinge um ou mais dos critérios da regra-matriz de incidência, retirando frações do seu campo de abrangência. Dessa forma, impede que a obrigação tributária nasça (naquele caso abrangido pela norma jurídica isentiva). Alguns exemplos são úteis para ilustrar o fenômeno.

A lei nº 7.713/98, em seu artigo 6º, inciso XIV, confere isenção do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física aos portadores de determinadas moléstias graves.<sup>15</sup> A análise do preceito de isenção permite inferir que ele alcança o critério pessoal do consequente, no ponto exato do sujeito passivo. Porém, não o exclui completamente, diminuindo apenas, dentro do domínio dos possíveis sujeitos passivos, o subdomínio dos portadores das moléstias graves elencadas no dispositivo.

Outro exemplo, mais adequado ao tema principal tratado neste ensaio, pode ser tirado das isenções concedidas pelo decreto-lei nº 7.212/2010, que regulamenta o IPI. Uma das isenções ofertadas pela referida legislação, é aquela que alcança, entre outras espécies de produtos industrializados, os caixões funerários.<sup>16</sup> Dirige-se a norma de isenção ao critério material da hipótese, precisamente no tópico do complemento do verbo. Com isso, a amplitude do núcleo hipotético, que abarcava até aquele instante todos os produtos industrializados, perde um elemento do seu conjunto – os caixões funerários.

O mesmo diploma legal determina, em seu artigo 81, a isenção aos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus.<sup>17</sup> O critério direcionado dessa vez é o espacial, dentro do antecedente normativo. Da extensão geográfica do tributo, que a princípio incide em todo o território nacional, é subtraída a parcela referente à região desonerada.

Resta demonstrado, portanto, que a isenção funciona como um composto de par de normas, em que uma norma é *regra* – a regra-matriz de incidência tributária – e a outra é *exceção* – a norma de isenção –, a qual suprime parcialmente o campo de domínio de um dos critérios da hipótese ou do resultado da regra-matriz. (CARVALHO, 2010, p. 558-561)

Imprescindível notar que a supressão da área de abrangência dos critérios – ou dos elementos que os constituem – não pode ser total, visto que, caso o legislador proceda dessa forma, não estará apenas atribuindo isenção a um determinado objeto, mas

---

<sup>15</sup> Art. 6º, *caput*, da Lei n. 7.713/88: “Ficam isentos do imposto de renda os seguinte rendimentos percebidos por pessoas físicas: [...] XIV – os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma;”

<sup>16</sup> Art. 54, *caput*, do decreto-lei n. 7.212/2010 (RIPI): “São isentos do imposto: [...] VII - os caixões funerários;”

<sup>17</sup> Art. 81, *caput*, do decreto-lei n. 7.212/2010 (RIPI): “São isentos do imposto: I – os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, destinados ao seu consumo interno, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros;”



revogando a regra-matriz de incidência tributária por ausência do descritor normativo. Ou seja, se o legislador, por exemplo, anular completamente toda a amplitude do critério espacial, evidentemente estará caracterizada a inutilidade da norma padrão de incidência. (CARVALHO, 2010, p. 565-566)

O mérito da tese de Carvalho frente às teorias de outros autores é descrever o instituto e sua fenomenologia exclusivamente no plano normativo, sem se reportar ao nível dos eventos. Assim, evitou um raciocínio desorientado que equipara a linguagem do direito positivo com a realidade social que ele regula, bem como se manteve afastado do obstáculo encontrado pelas principais correntes doutrinárias precursoras, ora acreditando que a regra-matriz de incidência alcançava primeiro o fato, juridicizando-o para que a norma de isenção em seguida atuasse (teoria clássica), ora supondo que a norma isentiva se antecipava à regra-matriz, de tal sorte que o fato já se encontrava isento à chegada da norma tributária (a regra de isenção incide para que a de tributação não possa incidir). (2010, p. 566-567)

Adotando essa definição, Carvalho expõe que, em sua concepção, o mesmo fenômeno jurídico observado pela isenção é gerado pelo legislador recebendo outras denominações pela doutrina, ainda que, na prática, mantenha a mesma natureza jurídica. São os casos da *aliquota zero* e da não incidência (qualificada pelo autor como *definição negativa da incidência*). (2010, p. 561-562)

A bem da verdade, conforme observa Carrazza (2012, p. 990), a tese de Carvalho não necessariamente contradiz o conceito proposto por Borges (isenção como hipótese de não incidência legalmente qualificada). Ao contrário, ambas as teorias se complementam, cada qual com o seu devido apuro teórico, ao assimilar o instituto da isenção tributária através de perspectivas diferentes.

Ao lado dessas duas correntes, outras tantas surgiram direcionadas ao mesmo fim, porém sem – ao menos até o presente momento – conseguir alcançar o grau de relevância nos estudos do Direito Tributário no Brasil que aquelas aqui expostas.

Para Amaro (2012, p. 177), a diferença entre a imunidade e a isenção consistiria no plano de atuação de cada um dos dois institutos na competência tributária. Enquanto a primeira intervém no plano da *definição* da competência, a última opera no plano do *exercício* da competência, vale dizer, no plano da definição da *incidência*. A imunidade, ao afastar o seu objeto do campo de competência tributária, igualmente o mantém fora do alcance do poder de tributar. O fato ou objeto protegido por isenção, por sua vez, embora permaneça

dentro do campo de competência tributária e do poder de tributar, tem afastada a sua incidência de tributação por meio da norma que confere a desoneração.

Borges (1969, p. 190) assim delimita os campos de atuação de cada um dos institutos:

Enquanto esta [imunidade] pré-exclui a criação de regras jurídicas de tributação, aquela [isenção] subtrai, retira para fora, do campo de incidência da tributação, a pessoa ou o bem isento.

Contudo, registre-se entendimento de parcela da doutrina que atribui a diferença entre os dois institutos tão somente à posição hierárquica da norma que confere a desoneração (constitucional, no caso da imunidade, e infraconstitucional, para as isenções). (MACHADO, 2015, p. 232-233).

Em verdade, adotando-se a tese de Carvalho, parece que a diferença entre os dois institutos é simplesmente essa, tendo em vista que a norma de isenção, da mesma forma que a norma imunitória, é uma regra de estrutura que atua em conjunto com a regra-matriz (e não em um segundo momento, conforme se depreende das afirmações acima de Amaro e Borges) na definição do campo de incidência da tributação, afetando um dos critérios da regra-matriz.

A despeito de todo o exposto, o próprio entendimento do Supremo Tribunal Federal ainda reproduz a teoria clássica da isenção, atribuindo ao instituto o conceito de dispensa legal do tributo devido, conforme se verificou no julgamento dos Recursos Extraordinários nº 353.657-5/PR e 370.682-9/SC, que serão devidamente analisados no último capítulo desta monografia. Dessa forma, considera-se que a isenção ocasiona a incidência da regra-matriz e a formação da obrigação tributária, para, apenas em um segundo momento, dispensar-se o pagamento do tributo.

As demais formas de desoneração do contribuinte não suscitam tantos debates ou levantam tantas questões acerca de suas naturezas jurídicas quanto a imunidade e a isenção, embora guardem semelhanças, principalmente no tocante ao resultado prático gerado, que é o mesmo.

## 1.4 Alíquota zero

A variação de valor da alíquota constitui método utilizado pela Administração para exercer a função extrafiscal de um tributo. À medida do interesse da Fazenda, a alíquota de um tributo pode tanto ser majorada quanto minorada. Deve, entretanto, respeitar os princípios constitucionais e demais normas que integram o sistema tributário, precipuamente os princípios da legalidade – não podendo ser alterada senão através de lei – e da anterioridade – não podendo a modificação da alíquota surtir efeito no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que a alterou, além de ser necessário respeitar o período de noventa dias entre a data da publicação dessa lei e o início da cobrança do tributo com a alíquota atualizada.<sup>18</sup>

Ocorre que a Constituição Federal propicia ao Poder Executivo, acatadas as exigências e os limites fixados em lei, variar as alíquotas de determinados tributos (entre os quais se inclui o IPI) sem que necessariamente sejam observadas essas garantias do contribuinte.<sup>19</sup>

Embora pareça não acarretar maiores prejuízos para o contribuinte a sua desoneração de um tributo por meio da atribuição de alíquota zero ao invés da outorga de isenção, essa técnica da Administração Tributária sofre severas críticas por certos tributaristas, como Machado (2015, p. 140-141 e 238-239), que alegam que, da mesma forma como não está a autoridade administrativa submetida à exigência de lei específica (com atendimento ao princípio da legalidade) para instituir essa desoneração – como se sucede no caso da isenção<sup>20</sup> –, não dependerá também dessa rigidez legislativa quando pretender cessar o benefício. Bastará apenas um ato do Poder Executivo para abolí-lo. Contudo, a bem da verdade, a alíquota zero corresponderia a uma isenção, simplesmente concedida de forma diferente pelas autoridades da Administração Tributária para escapar aos princípios da legalidade e da anterioridade.

---

<sup>18</sup> Art. 150 da Constituição Federal: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...] III - cobrar tributos: [...] b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;”

<sup>19</sup> Art. 150, § 1º, da Constituição Federal: “A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV [imposto sobre produtos industrializados] e V;”. Ainda, art. 153, § 1º, da Constituição Federal: “É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V”.

<sup>20</sup> Art. 150, § 6º, da Constituição Federal: “Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição”

Coêlho (2006, p. 190) aduz que a crítica à alíquota zero é paradoxalmente muito mais “formal” do que “funcional”, pois essa técnica de tributação é convenientemente prática nos tributos com fato gerador genérico e com alíquotas múltiplas e seletivas, como o IPI.

Reservando a discussão a respeito da flexibilização de certos princípios constitucionais na tributação do IPI para o próximo capítulo, no tocante à natureza jurídica do instituto, Costa (2014, p. 218-219) interpreta que se trata de modalidades de exoneração tributária distinta da isenção. Para a autora, a alíquota zero é apenas uma diminuição de uma das medidas que constituem o aspecto quantitativo de um tributo, mas que mantém incólume a sua hipótese de incidência. Por adotar um conceito de isenção que equipara esta modalidade de exoneração tributária a uma mutilação da hipótese de incidência tributária – em função do embate da norma isentiva com um dos seus aspectos –, não haveria correspondência entre os dois institutos, para a autora.

Por outro lado, Carvalho infere – levando-se em conta a estrutura normativa que sugere para a isenção (vista no item anterior) – a equiparação entre os institutos. Basta observar a descrição feita por este da atuação da norma isentiva, em que um preceito se dirige à regra-matriz de incidência de um tributo, suprimindo um dos seus critérios. No caso da alíquota zero, a norma investe contra o critério *quantitativo* do *consequente*. Leciona Carvalho (2010, p. 565) que atribuir alíquota zero para um tributo:

é uma fórmula inibitória da operatividade funcional da regra-matriz, de tal forma que, mesmo acontecendo o evento tributário, no nível da concretude real, não pode o fato ser constituído e seus peculiares efeitos não se irradiam, justamente porque a relação obrigacional não se poderá instalar à míngua de objeto. Segundo pensamos, é um caso típico de isenção: guarda-lhe a natureza e mantém-lhe as aparências.

Todavia, considerando-se que o entendimento do Supremo Tribunal Federal em relação à isenção, conforme visto no item anterior, é de que esta não afasta a incidência da norma tributária (visto que se trata de uma dispensa legal a um tributo devido), certo é que a mesma dinâmica normativa é verificada em relação aos tributos submetidos à alíquota zero – em que pese a construção doutrinária de Carvalho.

Nesse sentido, Coêlho (2006, p. 190) leciona que na alíquota zero há a incidência da norma tributária (uma vez ocorrido o fato descrito na hipótese de incidência). Entretanto, o dever tributário é inexistente, devido ao elemento impossibilitador de quantificação no plano da consequência da norma.

Ainda, diferencia-se da isenção “pelo fato de a *previsão isencional* relacionar-se com a *hipótese de incidência da norma* (construção jurídica do fato gerador) e a alíquota zero ligar-se à descrição do dever tributário, atribuindo-lhe conteúdo de gratuidade”. (COELHO, 2006, p. 191, grifos do autor)

Em suma, nos tributos em que é aplicada a alíquota zero, da mesma forma que naqueles em que há isenção (para a teoria clássica deste instituto), há a incidência da norma e formação da obrigação tributária, visto que ocorre o fato gerador e a alíquota existe em sua essência. Todavia, o resultado concreto, em decorrência do cálculo, é a desoneração do contribuinte.

Registre-se que Coêlho (2006, p. 188-192) entende que os produtos aos quais a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) estabeleceu a aplicação da alíquota NT (não tributado) equivalem à alíquota zero.

### 1.5 Não-incidência

Dentro do conceito de não-incidência da tributação, há uma distinção feita pela doutrina entre *campo de não-incidência* e *não-incidência pura e simples* ou *não incidência (tout court)*.

O campo de não-incidência da tributação, na definição de Amaro (2012, p. 305-306), engloba todos os fatos que não têm o condão de dar origem a uma obrigação tributária. Observe-se que, segundo essa definição, um fato ou sujeito protegido da tributação por imunidade (onde sequer existe competência tributária ou poder de tributar) se encontra incluído dentro do campo da não-incidência. De igual forma, poderia esse conceito abranger as situações amparadas por isenção, caso adotada para este instituto a teoria de que ele evitaria o nascimento da obrigação tributária<sup>21</sup>.

A não-incidência pura e simples ou não-incidência (*tout court*), por outro lado, é um conceito um pouco mais restrito. Envolve as situações em que há competência tributária autorizada, ou seja, em que o poder de tributar existe, mas deixa de ser exercido ou o é feito apenas de forma parcial, não integrando as imunidades (situações em que não há competência tributária). (AMARO, 2012, p. 306)

---

<sup>21</sup> Conforme abordado no item 1.3, não é esse o entendimento do Supremo Tribunal Federal, que adota para a isenção a teoria da dispensa legal do tributo devido, conforme a qual há a incidência da regra-matriz e formação da obrigação tributária.

Leciona Borges (1969, p. 208) que:

A não incidência pura e simples ocorre quando inexistentes os pressupostos de fato idôneos para desencadear a incidência, automática e infalível, da norma sobre a sua hipótese de incidência realizada concretamente (fato gerador).

Em síntese, a não-incidência se verifica quando não há a realização da hipótese de incidência descrita na regra-matriz tributária, ou seja, quando o fato em análise não se enquadra no modelo previsto pela lei para originar uma obrigação tributária.

É uma consequência da noção de fato gerador: ao passo que este provê o âmbito material de incidência da norma tributária, a não-incidência é formada por todo o campo que extrapola a área de incidência do tributo. (BORGES, 1969, p. 183)

Se na isenção a lei retira uma parcela dos fatos que concretizam a hipótese de incidência da norma de tributação, a não-incidência pura e simples se configura como todos os fatos que não estão incluídos na própria hipótese de incidência descrita pela norma de tributação. (MACHADO, 2015, p. 232-233)

Para Coêlho (2006, p. 187):

Se, sob o ponto de vista do Direito Positivo, a imunidade e a isenção são *declarações expressas do legislador sobre fatos ou aspectos de fatos ou estados de fato, negando-lhes efeitos tributários impositivos*, não vemos como, neste plano, compará-las com a chamada “não-incidência natural ou pura”. A imunidade e a isenção são, existem, vêm de *entes legais positivos*. A não-incidência natural ou pura como tal inexistente, é um não-ser. A imunidade e a isenção são técnicas legislativas” (grifos do autor)

De forma sucinta, conforme preciosa lição de Carrazza, não-incidência é meramente tornar explícito uma ocorrência que ontologicamente jamais esteve dentro da hipótese de incidência possível de um tributo. Dessarte, verifica-se quando não advém fato algum ou quando ocorre fato que é tributariamente irrelevante, eis que não se subsume a qualquer uma das hipóteses de incidência tributária previstas pela lei. (2012, p. 1027)

Enquanto a isenção e a imunidade são consequências da lei, a não-incidência é deduzida por mero labor exegético, ou seja, deriva da falta de lei ou da impossibilidade de se tributar certos fatos por não se enquadrarem dentro da regra-matriz de incidência tributária. (CARRAZZA, 2012, p. 1027-1028)

Conclui-se aqui o necessário estudo a respeito das variadas formas de desoneração do contribuinte dentro da cadeia de tributação do Imposto sobre Produtos Industrializados. Verifica-se que embora os institutos ocasionem o mesmo resultado prático (o

não pagamento do imposto), a natureza jurídica de cada um é bem peculiar em sua relação com a regra-matriz de incidência do tributo. Por vezes a desoneração atua em um momento posterior à formação da obrigação tributária, como nos casos da alíquota zero e da isenção (conforme a teoria clássica, a qual ainda prevalece no entendimento do STF). Já em relação às imunidades ou quando há não-incidência da tributação, sequer há o nascimento da obrigação tributária.

No terceiro capítulo será examinado se essa distinta dinâmica de atuação da incidência tributária gera consequências diversas no direito ao creditamento do contribuinte que adquire insumos desonerados. Antes disso, será abordado o tributo que é foco do presente do estudo, abordando-se sua origem histórica, sua hipótese de incidência e os efeitos dos princípios constitucionais tributários a ele aplicáveis.

## 2. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Neste capítulo, proceder-se-á à análise pormenorizada do imposto sobre produtos industrializados, apresentando-se os aspectos gerais e específicos referentes à legislação que regula o mencionado tributo, bem como detalhando-se as peculiaridades que o distinguem da maioria dos outros gravames no ordenamento jurídico brasileiro.

### 2.1 Histórico

Expor a origem histórica do IPI não é apenas curiosidade desnecessária para os fins a que se propõe a presente pesquisa, uma vez que é possível notar dentro da evolução normativa desse tributo a gênese da noção de não cumulatividade – objeto central deste ensaio – e seu desenvolvimento dentro do sistema tributário brasileiro.

A concepção doutrinária corrente é de que o IPI é sucessor do extinto Imposto sobre Consumo. (MACHADO, 2015, p. 336) Remetendo-se às Constituições Federais do início da República brasileira, verifica-se que o mencionado tributo que antecedeu o IPI surgiu com a promulgação da Constituição de 1934, a qual estabelecia a competência privativa da União Federal para “decretar” impostos sobre consumo de quaisquer mercadorias, à exceção dos combustíveis de motor a explosão<sup>22</sup>.

O preceito constitucional basicamente se manteve o mesmo<sup>23</sup> nas duas Constituições subsequentes (1937 e 1946). A legislação ordinária que regulamentava o tributo, por sua vez, veio primeiramente por meio do Decreto-lei nº 7.404, de 22 de março de 1945, o qual veio a sofrer alterações como, notadamente, aquela disposta pela Lei nº 3.520, de 30 de dezembro de 1958.

Em um momento posterior, editou-se a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, revogando a maior parte do disposto no Decreto-lei nº 7.404/45<sup>24</sup> e erigindo novas normas para a tributação do Imposto sobre Consumo. As hipóteses de incidência estabelecidas

---

<sup>22</sup> Art. 6º, *caput*, da Constituição Federal de 1934: “Compete, também, privativamente à União: I - decretar impostos: [...] b) de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão;”

<sup>23</sup> A única alteração operada pelas Constituições de 1937 e 1946 no preceito que “decretava” (vocábulo utilizado pelo legislador antes da Constituição de 1988 para instituir um tributo) o Imposto de Consumo foi a retirada da exceção relacionada aos combustíveis de motor a explosão, que passaram a ser tributados com a edição da Lei Constitucional nº 4, de 20 de setembro de 1940. (BALTHAZAR, 2013, p. 89)

<sup>24</sup> Art. 121, *caput*, da Lei nº 4.502/64: “Ficam revogados, no que não tenham sido mantidos expressamente por esta lei, o decreto lei nº 7.404, de 22 de março de 1945, e as leis posteriores que o modificaram, ressalvadas as disposições referentes ao processo fiscal e as que se apliquem também a outros tributos ou disciplinem matéria estranha ao imposto de consumo.”



para o tributo, conforme preceituava a nova lei, eram as seguintes: (a) o desembaraço aduaneiro, caso o produto fosse de origem estrangeira, (b) a saída do estabelecimento produtor, caso fosse de origem nacional e (c) o momento em que restasse concluída a operação industrial fora do estabelecimento produtor, nos casos em que a industrialização ocorria no próprio local de consumo ou de utilização do produto<sup>25</sup>.

A nomenclatura atribuída inicialmente ao tributo pelo Decreto-lei nº 7.404/45 revela elemento importante que justifica o percurso histórico aqui descrito. Segundo Coêlho, deve-se ao fato de que os contribuintes de fato eram os consumidores, pois, uma vez que naquele momento ainda não vigorava em nosso sistema tributário o princípio da não cumulatividade, o imposto incorporava-se ao preço final do produto em cada transação, por fora, onerando dessa forma os compradores. (COÊLHO, 2006, p. 505-506) Baleeiro recorda que a incidência *in cascades* do Imposto sobre Consumo sobrepesava a sua natureza regressiva. (BALEIRO, 1977, p. 225)

Em função de tais efeitos, Toledo afirma que, desde sua origem, o Imposto sobre Consumo era totalmente cumulativo, condição que só veio a ser alterada, em um primeiro momento, com a publicação da já aludida Lei nº 3.520/58. A nova lei apresentou grandes modificações à tributação do Imposto sobre Consumo, prevendo, pela primeira vez no ordenamento jurídico brasileiro, um sistema de compensação de crédito do tributo, visando torná-lo não cumulativo. Contudo, a alteração não conseguiu cumprir seu objetivo de forma satisfatória, visto que o sistema de apuração do imposto criado previa unicamente a fruição do crédito derivado da aquisição de material que fosse incorporado ao produto final ou empregado durante o processo de produção industrial, limitando.<sup>26</sup> (2006, p. 32-33)

Por ora deixando de lado uma mais detalhada explanação a respeito do princípio da não cumulatividade – eis que o conceito será melhor aprofundado no capítulo seguinte –, cumpre apenas ressaltar que a limitação ao creditamento pelo contribuinte ditada

<sup>25</sup> Art. 2º, *caput*, da Lei nº 4.502/64: “Constitui fato gerador do impôsto: I - quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro; II - quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor. § 1º: Quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora de estabelecimento produtor, o fato gerador considerar-se-á ocorrido no momento em que ficar concluída a operação industrial.” [Ortografia conforme o original]. Em que pese a redação da lei se referir a fato gerador, entendemos que se equivocou o legislador, pois, sendo uma previsão legal dos fatos que fazem nascer a relação jurídica tributária, trata-se de hipótese de incidência. Para uma mais precisa distinção jurídica entre as duas elocuições, ver CARVALHO, 2010, p. 307-311.

<sup>26</sup> Art. 1º, alteração 10ª, § 2º, da Lei nº 3.520/58: “Os fabricantes pagarão o impôsto com base nas vendas de mercadorias tributadas, apuradas quinzenalmente, deduzido, no mesmo período o valor do impôsto relativo às matérias primas e outros produtos adquiridos a fabricantes ou importadores ou importados diretamente, para emprego na fabricação e acondicionamento de artigos ou produtos tributados;” [Ortografia conforme o original].

pelo sistema criado pela Lei nº 3.520/58 só veio a ser modificada com o advento da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965.

A referida Emenda Constitucional, fruto do regime militar e responsável pela mais significativa reforma tributária já promovida no país, instituiu o “imposto sobre produtos industrializados”<sup>27</sup> pela primeira vez em um texto constitucional<sup>28</sup> com a denominação que se mantém até os dias atuais. Ademais, modificou o sistema de creditamento do imposto. O abatimento do tributo, a partir daquele momento, passou a se dar sobre cada uma das operações dentro do processo de produção industrial, compensando-se o que fora gravado nas etapas anteriores. (BALTHAZAR, 2013, p. 96-106) Deixava-se de haver a limitação ao aproveitamento pelo uso da matéria, que marcava o sistema de apuração de crédito e débito anterior<sup>29</sup>.

Postergando uma avaliação crítica sobre o sistema atual para um momento mais oportuno, conclui-se a síntese do traçado histórico do IPI. Após a Emenda Constitucional nº 18, o tributo figurou na Constituição seguinte (outorgada em 1967<sup>30</sup>), mantendo-se presente também na Constituição atual, promulgada em 1988<sup>31</sup>. Finalizado o estudo da gênese normativa do IPI, prosseguir-se-á, em seguida, à abordagem dos elementos gerais que constituem o tributo em estudo.

## 2.2 Espécie tributária

No ordenamento jurídico brasileiro atual, a Constituição Federal dispõe que o imposto sobre produtos industrializados é de competência tributária da União Federal, não obstante considerável parcela da receita obtida com sua arrecadação seja designada aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios<sup>32</sup>. Além das disposições constitucionais e

<sup>27</sup> Art. 11 da Emenda Constitucional nº 18, de 1965: “Compete à União o impôsto sôbre produtos industrializados.”

<sup>28</sup> Toledo destaca que o “Imposto sobre Consumo” já havia sido renomeado “Imposto sobre Produtos Industrializados” com a edição do Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966. (2006, p. 28)

<sup>29</sup> Art. 11, parágrafo único, da Emenda Constitucional nº 18, de 1965: “O impôsto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores.” [Ortografia conforme o original].

<sup>30</sup> Art. 22, *caput*, da Constituição de 1967: “Compete à União decretar impostos sobre: [...] V - produtos industrializados;”

<sup>31</sup> Art. 153, *caput*, da Constituição Federal: “Compete à União instituir impostos sobre: [...] IV - produtos industrializados;”

<sup>32</sup> Art. 159, *caput*, da Constituição Federal: “A União entregará: I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma: a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios; [...] II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.”

daquelas presentes no Código Tributário Nacional (artigo 46 e seguintes), o IPI é regulamentado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (também conhecido por RIPI – Regulamento do IPI), que tem como base a Lei nº 4.502/64, observando-se as especificações constantes da atual Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), a qual, por sua vez, foi aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011.

Inicialmente, cumpre determinar o conceito de imposto, espécie tributária à qual pertence o IPI, uma vez que no sistema tributário brasileiro, à luz do que dispõe a Constituição, os regimes jurídicos tributários variam em decorrência dessa classificação (PAULSEN, 2012, p. 31). Cada uma das espécies tributárias gera específicos direitos públicos subjetivos a seus contribuintes, como a aplicação de determinados princípios e regras presentes no próprio texto constitucional. O desconhecimento dessa classificação dos tributos, por consequência, pode levar aos mais graves erros acerca do funcionamento de seu regime jurídico (ATALIBA, 2005, p. 124-125).

A doutrina apresenta divergências em relação ao número de espécies tributárias distintas presentes em nosso ordenamento. Evitando-se a abordagem do mérito de cada uma das respeitáveis correntes e a análise de cada uma das espécies – eis que tais questões escapariam aos fins desta monografia –, mas focando-se no ponto em comum encontrado pela comparação das diversas teorias, chega-se ao consenso de que o imposto se diferencia das demais espécies tributárias por se tratar de um tributo *não vinculado*.

Na lição de Ataliba (2005, p. 130-136), o principal e decisivo fator diferencial encontrado nos tributos não vinculados (impostos) está na configuração e consistência do aspecto material de sua hipótese de incidência: a lei coloca este (o aspecto material da hipótese de incidência do tributo não vinculado) como um fato qualquer não consistente em uma atividade estatal. De maneira oposta, no caso dos tributos vinculados (taxas e contribuições, para o autor), o aspecto material da hipótese de incidência compreende a descrição de uma atuação estatal ou uma consequência desta.

Aspecto material, dentro do exame estrutural da hipótese de incidência tributária de Ataliba, “é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i. [hipótese de incidência]; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.” (2005, p. 106).

Retornando mais uma vez aos ensinamentos de Carvalho a respeito da estrutura normativa da regra-matriz de incidência tributária (já aludida no capítulo anterior),

tem-se que o critério material é formado por um verbo pessoal – eis que se fosse de classe impessoal ou sem sujeito, prejudicaria a operatividade das intenções normativas – de ação futura, seguido de seu complemento, resultando em um “encontro de expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas”<sup>33</sup> (2010, p. 320-323).

Chega-se à conclusão que a situação prescrita na lei como fundamental e suficiente ao surgimento da obrigação tributária do imposto não se associa a qualquer ação específica do Estado relativa ao contribuinte, como se verifica com os tributos vinculados. Dessa forma, a receita obtida com os impostos se destina a remunerar as exigências globais do serviço público indivisível (TORRES, 2011, p. 376-377).

Ou seja, a hipótese de incidência do dever jurídico de pagar o imposto é uma situação de vida do contribuinte relacionada apenas a seu patrimônio<sup>34</sup>, portanto não associada diretamente (ou, conforme a própria classificação denomina, não vinculada) a uma atividade do Estado (MACHADO, 2015, p. 302-303).

### **2.3 Hipótese de incidência**

Efetivamente, para se delimitar a hipótese de incidência do IPI e observar o seu critério material, é necessária uma análise conjunta de todas as normas que versam sobre esse tributo. Regulado por uma extensa legislação<sup>35</sup>, imperioso se faz buscar harmonizar as normas de diferentes graus hierárquicos e que variados efeitos geram na incidência do imposto.

O texto constitucional é bastante conciso em relação às normas que tratam do IPI. Cenário diferente não poderia ser vislumbrado, visto que as normas constitucionais, conforme exposto no primeiro capítulo desta monografia, não criam tributos. Primordialmente apenas circunscrevem aspectos referentes às espécies tributárias e determinam

---

<sup>33</sup> Toledo, embora se fundamente nos ensinamentos de Carvalho, equivoca-se ao dizer que o critério material é a “descrição objetiva do fato” (TOLEDO, 2006, p. 55). Conforme o próprio Carvalho adverte, o critério material é apenas um dos componentes lógicos da descrição objetiva do fato, a qual somente é obtida através da disposição integral da hipótese normativa. Para se alcançar esta, por sua vez, é imprescindível unir o critério material aos critérios espacial e temporal (2010, p. 320).

<sup>34</sup> Torres acentua a importância da capacidade contributiva como elemento essencial à noção de imposto, visto que o cidadão deve ser onerado em conformidade à riqueza que dispõe. (2011, p. 376)

<sup>35</sup> À época da obra de Elali (2004, p. 52), o autor já havia contabilizado 36 leis, 190 medidas provisórias e 119 decretos presidenciais, além de dezenas de atos declaratórios, despachos, portarias e instruções normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), estatuinte a tributação do IPI, cenário que pouco se alterou, como é possível observar da relação disposta pela própria SRFB no endereço eletrônico <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/ImpSobProIndIPI/ImpSobProIndIPI.htm>, acesso em 15.09.2015.

a competência tributária dos entes responsáveis por impor o gravame, cabendo à lei ordinária, em regra<sup>36</sup>, efetuar a função de instituir, *in abstracto*, o tributo, o qual, *in concreto*, surgirá com a ocorrência da hipótese de incidência nela prevista (AMARO, 2012, p. 196).

Ainda assim, Carrazza afirma que os marcos constitucionais que definem as competências tributárias já delimitam a norma-padrão de incidência (a regra-matriz) de cada exação, a qual deverá ser observada pelo legislador infraconstitucional no momento em que instituir o tributo. Embora a exação só venha a ser de fato criada com o exercício da competência pelo ente político discriminado, a hipótese de incidência possível já estaria estabelecida – mesmo que por vezes implicitamente – pelos preceitos constitucionais (2012, p. 579-582).

De qualquer forma, é possível extrair, por meio de uma interpretação sistemática dos preceitos que abordam o IPI na Constituição, duas fundamentais delimitações impostas pelo legislador constituinte.

De um lado, o primeiro elemento a ser destacado está no próprio dispositivo que atribui a competência à União para instituir o imposto, visto que determina que este afetará *produtos industrializados*, conceito que será melhor examinado logo em seguida.

De outro lado, o segundo aspecto é observado pela leitura do artigo 153, § 3º, inciso II, conhecido por positivar o princípio da não cumulatividade para o IPI<sup>37</sup>. Enquanto os efeitos gerados por esse princípio serão melhor trabalhados no capítulo seguinte, importante notar que se infere de sua redação que o IPI deve incidir sobre cada uma das *operações* envolvendo produtos industrializados.

Dessa forma, extrai-se da explanação de Melo que as normas constitucionais já esboçam o âmbito material do IPI, pois pressupõem, para o nascimento da obrigação tributária do imposto em questão, a presença desses dois elementos: a *operação* que envolva *produto industrializado* (2009, p. 51-52).

É no próximo nível hierárquico normativo que se encontra o dispositivo que de fato institui a exação em análise. O Código Tributário Nacional (notoriamente recebido

---

<sup>36</sup> Ainda que, em regra, seja de competência da lei ordinária instituir o tributo, Amaro (2012, p. 194) atenta para o fato de que a Constituição exige, excepcionalmente, a promulgação de lei complementar para a criação de determinados tributos, como é o caso, por exemplo, dos empréstimos compulsórios (art. 148, *caput*, da Constituição Federal: “A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios”).

<sup>37</sup> Art. 153, § 3º, da Constituição Federal: “O imposto previsto no inciso IV [imposto sobre produtos industrializados]: [...] II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;”

pela Constituição de 1988 com o *status* de lei complementar) preceitua três eventos envolvendo *produtos industrializados* que, ocorrendo, caracterizam fato gerador do tributo: (a) o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira, (b) a saída destes do estabelecimento do contribuinte e (c) sua arrematação, quando apreendidos e levados a leilão<sup>38</sup>.

Por conseguinte, para o adequado entendimento do âmbito de incidência do tributo em tela, indispensável se faz abordar os dois elementos do critério material há pouco sublinhados.

Primeiramente, conquanto seja irrelevante o título conferido a um tributo para assinalar a sua regra-matriz (ELALI, 2004, p. 53), é fundamental indagar a acepção do termo “produto industrializado”. A princípio é um conceito pré-jurídico, que não depende de lei para ser definido. (MACHADO, 2015, p. 336)

Melo traz exposição teórica:

“a) *é produto industrializado* a coisa material, corpórea, representando um bem que fora produzido, que é resultado de elaboração industrial; b) *não é produto industrializado* a produção artística, artesanal, extrativa. Exclui-se, desse conceito, o produto pecuário, agrícola, pesqueiro, os demais produtos extrativos e as obras de arte, à luz de uma conceituação comum.” (2009, p. 74, grifo do autor)

Um dos requisitos para que o bem se sujeite à tributação, portanto, é ser tangível, corpóreo, de forma que resta desonerada, por exemplo, a atividade intelectual. (TOLEDO, 2006, p. 59) De igual forma se exclui o gravame sobre o produto de artesanato, conceituado pela lei como aquele resultante de trabalho manual desempenhado por pessoa natural, atendidas duas condições: (a) não dispor durante a produção de auxílio ou da participação de terceiros assalariados e (b) que o produto seja vendido a consumidor, diretamente ou através de entidade de que o artesão faça parte ou seja assistido<sup>39</sup>.

Todavia, a formulação acima de Melo não esgota as dúvidas relativas à abrangência do campo de tributação do IPI, visto que não define o que é o processo de “elaboração industrial”.

<sup>38</sup> Art. 46, *caput*, do Código Tributário Nacional: “O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador: I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51; III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.”

<sup>39</sup> Art. 7º, inciso I, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI): “I - no caso do seu inciso III, produto de artesanato é o proveniente de trabalho manual realizado por pessoa natural, nas seguintes condições: a) quando o trabalho não contar com o auxílio ou a participação de terceiros assalariados; e b) quando o produto for vendido a consumidor, diretamente ou por intermédio de entidade de que o artesão faça parte ou seja assistido”

Marçal Justen Filho, embora igualmente não consiga delimitar por definitivo o conceito, reúne dois requisitos indispensáveis para caracterizar a atividade de industrialização: (a) mudança da estrutura de um bem material; (b) padronização e massificação. Esse último aspecto é vital para qualificar a incidência da tributação, tendo em vista que a operação que não atenda a esse elemento representa, na maioria das vezes, a prestação de um serviço ao invés de uma atividade de industrialização, não sendo, portanto, tributável pelo IPI. (*apud* Melo, 2009, p. 74)

Bottallo atenta para o fato de que, embora a Constituição não tenha definido o que entende por produto industrializado no momento de atribuição da competência para a sua tributação, ainda assim imputou uma significação técnica que o Direito Tributário deve recepcionar. Não se trata de uma expressão cujo significado possa meramente ser estabelecido pelo legislador ordinário, pelo intérprete ou pelo aplicador da lei (2002, p. 39-40).

Caberia, portanto, ao legislador complementar o encargo de determinar que espécies de atividades poderiam ser consideradas como industrializadoras. Visando evitar a eventual divergência hermenêutica que poderia ser gerada caso o termo em análise (produto industrializado) não fosse precisamente determinado, o próprio Código Tributário Nacional delimitou o seu significado, dispondo que “considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”<sup>40</sup>.

A definição atribuída pelo legislador complementar, entretanto, não conseguiu esgotar o conflito de interpretações em torno da matéria. Toledo aponta que as dúvidas referentes ao campo de incidência do IPI persistiram, pois, se por um lado o Código Tributário Nacional conceituava o que deveria ser entendido por “produto industrializado”, por outro não esclarecia quais seriam as “operações” que poderiam modificar a natureza ou finalidade de um produto ou aperfeiçoá-lo para consumo passíveis de tributação pelo IPI (2006, p. 61).

Igualmente, a retromencionada Lei nº 4.502, de 1964, que regulou o então Imposto sobre Consumo, pouco contribuiu na delimitação do conceito, dispondo apenas que reputava como modalidade de industrialização qualquer operação que resultasse na

---

<sup>40</sup> Art. 46, parágrafo único, do Código Tributário Nacional: “Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.”

alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo algumas exceções previstas na mesma norma<sup>41</sup>.

Por conseguinte, restou ao Poder Executivo elucidar a questão e buscar por fim às divergências de interpretação na aplicação da norma. Atualmente as operações consideradas como processos de industrialização estão elencadas no Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, mais conhecido como Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI).

Entretanto, conforme crítica válida de Elali (2004, p. 58), é preciso atentar para o fato de que essa forma de regulação pode significar uma ilegalidade, caso as ocorrências positivadas no regulamento não estejam em concordância com a competência constitucionalmente outorgada à União ou extrapolem os limites impostos pela regra-matriz de incidência do IPI pelo legislador complementar no Código Tributário Nacional.

Ainda assim, Toledo entende que todas as modalidades do processo de industrialização presentes no RIPI, apesar de não expressas no Código Tributário Nacional, condizem com os parâmetros lá indicados, tratando-se de operações que modificam a natureza ou a finalidade dos produtos ou os aperfeiçam para consumo (2006, p. 62).

Já Machado entende que o referido regulamento amplia o conceito além do que seria permitido pelo CTN ao incluir as operações de acondicionamento ou reacondicionamento como tributáveis pelo IPI, pois, conforme sua visão, não modificariam a natureza ou finalidade do bem nem o aperfeiçoariam para o consumo (2015, p. 337).

Preceitua o artigo 4º desse regulamento (RIPI) que são modalidades de operação que caracterizam a industrialização: (a) transformação, (b) beneficiamento, (c) montagem, (d) acondicionamento ou reacondicionamento, e (e) renovação ou recondicionamento<sup>42</sup>.

---

<sup>41</sup> Art. 3º, parágrafo único, da Lei 4.502 de 1964: “Para os efeitos deste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto”

<sup>42</sup> Art. 4º, *caput*, do Decreto nº 7.212, de 2010 (RIPI): “Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como: I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação); II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento); III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem); IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou V - a que, exercida sobre produto usado



Transformação é operação que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, resulte na obtenção de espécie nova. Toledo (2006, p. 62) diz que é verificada quando há qualquer modificação do produto adquirido e se obtém um novo. Melo (2009, p. 75) traz como exemplos: preparação de sorvete (PN 483-70-5); confecção de toalhas (PN 483-70-4); fabricação de ferramentas (PN 483-70-8).

Beneficiamento é a operação que importa em modificar, aperfeiçoar, ou de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto. Toledo (2006, p. 62-63) nota que essa modalidade de operação também está prevista na lista de serviços sujeitos à incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de modo que gera diversas controvérsias entre os contribuintes. Exemplos colacionados por Melo (2009, p. 75): bordado feito em toalhas (PN 483/70-4); plastificação (PN 170/73); colocação de fechaduras (PN 154/71).

Montagem é a operação que consiste na reunião de produtos, peças ou partes e que resulta em um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal. Melo (2009, p. 76) apresenta como exemplos: a colocação de carroçarias em chassis de veículos (PN 206/70 e 102/71); aparelhos eletrônicos (PN 332/70); a aplicação de lentes de contato (PN 90/75).

Acondicionamento ou reacondicionamento é a operação que importa em alterar a apresentação do produto, através da colocação de embalagem. Fica caracterizada essa modalidade de operação industrial ainda que apenas seja realizada a substituição da embalagem original. A exceção fica por conta de quando a embalagem colocada se presta apenas para o transporte da mercadoria, caso em que não se qualifica como operação industrial. Exemplos que constituem acondicionamento ou reacondicionamento, segundo Melo (2009, p. 76-77): engarrafamento de vinho (PN 160/71); enlatamento de azeite e óleos vegetais, adquiridos a granel (PNs 16/70 e 472/70); colocação de castanhas em latas (PNs 661/71 e 873/71).

Para os efeitos da tributação, o próprio RIPI esclarece o que deve ser concebido como embalagem de acondicionamento para transporte e, portanto, fora da hipótese de incidência do tributo<sup>43</sup>.

---

ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou reacondicionamento).”

<sup>43</sup> Art. 6º, § 1º, do Decreto nº 7.212, de 2010 (RIPI): “Para os efeitos do inciso I do caput, o acondicionamento deverá atender, cumulativamente, às seguintes condições: I - ser feito em caixas, caixotes, engradados, barricas,

Por fim, renovação ou recondicionamento é a operação que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renova ou restaura o produto para utilização. Alguns dos exemplos trazidos por Melo (2009, p. 77) são: a recauchutagem, recapeamento, de pneus, salvo para uso do próprio executor ou encomendante (PNs 299/70 e 437/70); a substituição de peças desgastadas (esferas, agulhas e roletes) (Ac. 203-04.464, de 12.5.98).

O rol de modalidades de operações consideradas como industrialização disposto no RIPI, todavia, não é taxativo. Poderão surgir, em face ao desenvolvimento tecnológico, outras espécies de operações que, desde que atendam aos demais requisitos estabelecidos pela regra-matriz e pela outorga constitucional de competência, venham a alterar o conceito de produto industrializado e igualmente sofrerão o gravame (MELO, 2009, p. 77).

Uma situação que em breve poderá deixar de ser hipotética é aquela envolvendo o recente desenvolvimento das máquinas capazes de produzir os mais diversos objetos e utilidades por meio de impressão 3D. Trata-se, evidentemente, de operação que modifica a natureza de um produto, mas que dificilmente é considerada como uma das operações previstas no RIPI. Ora, se a partir de um determinado momento um estabelecimento industrial ou equiparado começar a executar essa modalidade de operação em escala massiva e padronizada (lembrando o conceito atribuído por Justen Filho, há pouco apresentado), nada impede que o Fisco proceda a sua tributação.

Além disso, algumas observações fundamentais devem ser feitas a respeito da extensão do conceito de “operações”. Esse mesmo vocábulo aparece na lei que trata da tributação do IPI em dois momentos e com dois significados distintos no que toca à incidência do tributo.

Conforme ressaltado no início deste item, o legislador constitucional, embora não tenha utilizado esse termo no momento em que designou a competência tributária da União para instituir o IPI (como o fez quando determinou a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir imposto sobre *operações* relativas à circulação de mercadorias<sup>44</sup>), determinou indiretamente que esse imposto deveria incidir sobre cada uma das operações, tendo

---

latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional; e II - ter capacidade acima de vinte quilos ou superior àquela em que o produto é comumente vendido, no varejo, aos consumidores.”

<sup>44</sup> Art. 155, *caput*, da Constituição Federal: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”

em vista a redação do preceito constitucional que confere ao contribuinte o direito à compensação *do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*.

Esse é o entendimento apresentado por Melo:

A circunstância de a CF ter expressamente contemplado a figura de “operações relativas à circulação de mercadorias”, para fins de incidência do ICMS (art. 155, II), e não mencionar o mesmo vocábulo para efeitos do IPI (art. 153, IV), não significa o desprezo, ou a sua desconsideração, no âmbito federal, uma vez que os impostos incidem necessariamente (de forma explícita ou implícita) sobre negócios jurídicos (“operações”), e não simplesmente sobre produtos, ou fatos meramente físicos (saídas, entradas etc.). (2009, p. 54, grifo do autor)

Operação, nesse primeiro momento, deve ser entendido como a transmissão de direito (que pode ser tanto posse como propriedade) sobre um produto industrializado. Por isso, Melo acredita que “a realização de ‘operações’ é que molda a tipicidade prevista na CF, configurando o verdadeiro sentido do fato juridificado” (2009, p. 53).

Tendo em vista o texto constitucional, a incidência tributária não estaria no ato de elaboração do bem (a produção industrial), mas no momento em que ocorresse essa operação em seu sentido jurídico, ou seja, em que houvesse o impulso à circulação (a “saída” do estabelecimento industrial ou equiparado) de um produto industrializado (MELO, 2009, p. 53).

Já em um segundo momento, o mesmo vocábulo “operação” é empregado pelo legislador complementar do Código Tributário Nacional ao dispor que “produto industrializado” deve ser entendido como aquele submetido a qualquer *operação* que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para consumo. Aqui, fica evidente que o termo “operação” não é relacionado à realização de um “negócio jurídico”, mas sim a um procedimento, qual seja, de modificação ou aperfeiçoamento material de um produto.

Toledo concorda com o posicionamento de Melo de que é necessária, para que se concretize a incidência do IPI, a conjugação de uma “operação”, como processo de industrialização – gerando o “produto industrializado” através de alguma das modalidades há pouco listadas –, assim como de uma “operação”, como transferência de titularidade do bem. Porém observa que a segunda forma de “operação” (quando é transferido o direito sobre o produto industrializado) representa o critério temporal da hipótese de incidência do imposto em análise (2006, p. 66-71).

Adotando-se a estrutura da regra-matriz de Carvalho, já apresentada<sup>45</sup>, não ocorrendo a “saída” do produto industrializado do estabelecimento produtor (ou o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira, ou a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão), não há o nascimento da obrigação tributária por não atender a situação fática ao aspecto temporal do antecedente normativo.

Em verdade, consoante aponta precisamente Toledo, parece que o motivo da incerteza em se conseguir determinar com exatidão o critério material da hipótese de incidência do IPI pode ser atribuído ao próprio legislador complementar, que, sob o equívoco de instituir o critério material desse imposto, identificou os critérios temporais (2006, p. 93-94).

O critério material está tão somente no ato de industrializar um produto, concebido como submetê-lo a alguma das operações (ou procedimentos) que modifiquem a sua natureza ou finalidade, ou o aperfeiçoe para consumo.

Ainda, é oportuno salientar que, em função da competência tributária que foi a ele designada, conforme leciona Toledo (2006, p. 70-71), o poder legiferante pode determinar que certas operações (no sentido de processos de industrialização) não caracterizam a ocorrência da hipótese de incidência do IPI, ainda que atendam aos requisitos estabelecidos pela regra-matriz. Algumas exceções já eram previstas pela Lei nº 4.502, de 1964, em seu art. 3º, parágrafo único, e, como não poderiam deixar de ser, foram mantidas. Outras exceções foram acrescentadas no atual RIPI, em seu artigo 5º, dos quais é possível retirar como exemplos: o preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagem de apresentação; a confecção de artesanato (conforme já aludido nesta monografia); o preparo de refrigerantes por meio de máquinas; a manipulação em farmácia, para venda direta a consumidor, de medicamentos, mediante receita médica, dentre outras hipóteses lá mencionadas.

Relembrando os institutos analisados no capítulo anterior, tratam-se essas exceções de hipóteses em que a lei determinou que não há a incidência da regra-matriz, de modo que a obrigação tributária sequer é formada.

---

<sup>45</sup> Na lição de Carvalho, o critério temporal da hipótese tributária é o conjunto de indicações, presentes no suposto da norma, que proporciona elementos para conhecer, com precisão, o exato momento em que ocorre o fato descrito, surgindo o liame jurídico que une devedor e credor, em função do pagamento de certa prestação pecuniária – o tributo (2010, p. 327).

## **2.4 Efeitos gerados pelos princípios constitucionais tributários aplicáveis**

Ao se analisar a aplicação dos princípios constitucionais (sobre os quais já foram traçadas considerações em caráter geral no primeiro capítulo desta monografia) ao IPI, é fundamental que se tenha em mente a função que esse imposto exerce no ordenamento tributário brasileiro, ainda que, precipuamente, seja essa preocupação matéria própria da ciência das finanças.

É inegável a importância fiscal que o IPI representa, levando-se em consideração que, até há pouco tempo, figurava como o tributo de maior expressão como fonte de receita, para carrear recursos financeiros para o Estado – posição que atualmente é ocupada pelo imposto de renda. (MACHADO, 2015, p. 335)

Contudo, igualmente é notória a função extrafiscal que a exação em estudo desempenha. Interferindo na economia privada, a tributação pelo IPI acaba estimulando a industrialização de determinados produtos e inibindo a fabricação de outros, enquanto afeta os mais variados setores econômicos e influencia no desenvolvimento das mais diversas regiões industriais do país.

Decorrente dessa capacidade de intervir nos rumos que a economia e as finanças do Estado e da sociedade tomam, o legislador constitucional optou por flexibilizar a aplicação de determinados princípios, conforme se observará a seguir.

Nos próximos itens serão feitos breves apontamentos sobre os efeitos dos princípios constitucionais tributários aplicáveis ao IPI, reservando-se uma análise mais detalhada do princípio da não cumulatividade para o capítulo final desta monografia.

### **2.4.1 Legalidade**

O princípio da legalidade tributária está insculpido na Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso I, como a primeira e mais fundamental limitação ao poder de tributar do Estado. Veda à Administração exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça. Segundo Amaro, consubstancia os ideais de justiça e de segurança jurídica, valores que poderiam ser abalados se ao Estado fosse concedido, livremente, decidir quando, como e de quem cobrar tributos (2012, p. 133-134).

Leciona Machado que a necessidade do tributo estar instituído em lei decorre do fato de esta ser uma manifestação legítima da vontade do povo, eis que é editada por

seus representantes nos Paramentos, de modo que, a princípio, representa o consentimento popular à invasão patrimonial pelo Estado (2015, p. 32).

Carraza observa que a necessidade de haver esse consentimento popular em sofrer a tributação é essência do regime republicano brasileiro e que pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas apenas pela lei (2012, p. 273-274).

Melo reproduz valioso ensinamento de Lúcia Valle Figueiredo:

“O *princípio da legalidade* consubstancia os valores de certeza e segurança jurídica, sendo o vetor dos vetores, princípio constitucional carregado de carga valorativa, de transcendental importância ao Estado de Direito, e atina, também e sobretudo, a imunização dos administrados contra as próprias leis; coata a discricionariedade do legislador” (FIGUEIREDO *apud* MELO, 2009, p. 144).

Além disso, mesmo nos casos em que a norma não expressa esse consentimento popular, serve o princípio da legalidade para preservar a segurança nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (Fisco), as quais devem ser inteiramente regradas em lei, que cria obrigações tanto para o sujeito passivo (de pagar o tributo quando se verifique a ocorrência de fato gerador do tributo) como para o sujeito ativo (de respeitar a tributação nos limites impostos pela lei) da relação obrigacional tributária (MACHADO, 2015, p. 32-33).

Carvalho (2010, p. 206) assevera que o tributo somente pode ser instituído pela lei em seu sentido estrito, a qual deverá, necessariamente, conter os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Ou seja, a lei deve prever não apenas a hipótese de incidência, em todos os seus aspectos, mas também tudo quanto seja necessário à existência da relação obrigacional tributária. Deve trazer em seu bojo a descrição do fato temporal e da correspondente prestação, com todos os seus elementos intrínsecos, e ainda a sanção, para o caso de não prestação (MACHADO, 2015, p. 33).

Paulsen (2012, p. 82-87) ressalta que a lei deve, necessariamente, compreender todas as referências essenciais, em quantidade e densidade, para assegurar a certeza do direito. Deve ser capaz de determinar, com suporte na própria lei, os elementos da norma tributária impositiva, de modo que o contribuinte tenha conhecimento das consequências tributárias dos atos que praticar ou posições jurídicas que assumir. Todavia, isso não significa que todos os aspectos da regra-matriz (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo)

devam estar expressos na lei. Basta que seja possível inferir da lei, mesmo que de forma implícita ou à luz da respectiva norma de competência, todos os critérios de incidência.

Ademais, o princípio da legalidade tributária implica não apenas a *preeminência da lei*, mas a *reserva absoluta de lei*, seja em seu caráter material, seja em seu caráter formal. A legalidade tributária não se satisfaz com a mera existência de comando abstrato, geral e impessoal (*lei material*). A segurança jurídica exige *lei formal*, ou seja, requer-se que aquele comando, além de abstrato, geral e impessoal (*reserva de lei material*), seja elaborado por órgão titular de função legislativa (*reserva de lei formal*) (AMARO, 2012, p. 138, grifos do autor).

O IPI, contudo, está inserido em rol de tributos previstos pela Constituição como hipóteses passíveis de ser flexibilizada a reserva de lei formal. Conforme proclama o texto constitucional, faculta-se ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar a sua alíquota<sup>46</sup>, não necessitando, portanto, que a variação seja realizada por meio de ato do Legislativo.

Essa característica peculiar desses tributos (entre os quais se inclui o IPI), levou autores, como Machado (2015, p. 83), a afirmar que estes constituiriam exceções ou ressalvas ao princípio da legalidade.

Carrazza (2012, p. 325-326) critica esse entendimento, ressaltando que a faculdade conferida pela Constituição ao Poder Executivo de variar as alíquotas desses tributos não significa inobservância ao princípio da legalidade. Como a alteração deve respeitar as condições que a lei previamente traçou (os limites mínimo e máximo das alíquotas, determinados pelo Legislativo), na verdade a Administração não cria essas alíquotas, apenas altera o seu valor dentro dos lindes prefixados pelo legislador.

Alinhado está o parecer de Melo (2009, p. 153), segundo o qual o Executivo “não pode (sem amparo balizador da lei) instituir a alíquota do IPI: é escravo da lei no que concerne aos seus parâmetros (máximo e mínimo), só podendo flexionar a carga tributária prevista (e permitida) na lei”.

Não só a autoridade administrativa deve obedecer aos limites já fixados por lei no momento em que optar por alterar o valor das alíquotas, como também estará

---

<sup>46</sup> Art. 153, §1º, da Constituição Federal: “É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV [imposto sobre produtos industrializados] e V”. (esclarecemos)

compelida a apresentar motivação, mesmo se tratando de ato discricionário. Isso porque a faculdade de que está acometido o Poder Executivo compreende verdadeiro dever/poder, preso ao ônus da motivação explícita e pertinente do ato (CARRAZZA, 2012, p. 328).

Ainda pertinente à questão da legalidade tributária, convém destacar que os regulamentos expedidos pelo Executivo (como o RIPI) não tem o condão de inovar na ordem jurídica. Não podem estabelecer normas que disponham sobre a criação, modificação e extinção dos tributos, em atendimento ao princípio em análise. Uma vez que o conteúdo e o alcance dos decretos se restringem aos das leis em função dos quais foram expedidos<sup>47</sup>, ao Executivo é facultado apenas publicar regras para possibilitar sua operacionalidade, estabelecendo deveres meramente instrumentais (MELO, 2009, p. 153).

#### 2.4.2 Anterioridade

O axioma constitucional da anterioridade, preceituado no artigo 150, inciso III, alínea “b”, impede a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou<sup>48</sup>”. É um princípio especificamente tributário, visto que recai apenas no campo da tributação (federal, estadual, municipal e distrital) (CARRAZZA, 2012, p. 208).

Em decorrência do princípio da anterioridade, Carvalho (2010, p. 207) averba que “a vigência da lei que institui ou aumenta tributo deve ficar protraída para o ano seguinte ao de sua publicação, momento em que o ato se insere no contexto comunicacional do direito”.

Amaro (2012, p. 143) discorre que exercício financeiro é o intervalo de tempo para o qual são aprovadas a receita e a despesa pública por meio da lei orçamentária. Esse período de tempo, no Brasil, é concomitante ao ano civil (inicia-se em 1º de janeiro e tem fim em 31 de dezembro de cada ano), de acordo com o que dispõe a Lei n. 4.320/64<sup>49</sup>, que estatui normas gerais de direito financeiro.

<sup>47</sup> Art. 99 do Código Tributário Nacional: “O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.”

<sup>48</sup> Art. 150, *caput*, da Constituição Federal: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: [...] b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;”

<sup>49</sup> Art. 34 da Lei nº 4.320, de 1964: “O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.”



Por conseguinte, Carrazza (2012, p. 209-210) sustenta que a lei que criar ou aumentar um tributo, ao entrar em vigor, em regra, tem sua eficácia paralisada até o início do próximo exercício financeiro. Somente com a inauguração do novo ano civil é que a norma tributária irá incidir, passando a gerar todos os efeitos, na ordem jurídica.

Justifica-se a exigência da anterioridade, consoante sustenta Jardim (2010, p. 229), com o fito de evitar a tributação inopinada. O contribuinte não pode ser surpreendido e deixado ao abandono de sofrer gravames repentinos em decorrência da falha por parte do Estado em se alcançar um mínimo de previsões para atender às despesas públicas.

Por ser uma garantia que a Constituição concede em favor do contribuinte e, consequentemente, em face do Estado – limitando o poder de tributar que é intrínseco deste –, o princípio não se aplica a leis que visam extinguir ou minorar tributos. Estas têm eficácia imediata no momento em que entram em vigor (MACHADO, 2015, p. 98).

Não obstante os desígnios para os quais foi criado, raramente o princípio da anterioridade, de forma isolada, alcançava o seu objetivo de forma satisfatória. Não impedia que a Administração instituisse ou majorasse um tributo nos últimos dias do exercício financeiro, de forma que seria possível a sua cobrança logo nos primeiros dias do período subsequente, ou seja, em um intervalo de tempo ínfimo para a proteção do contribuinte.

Citando Carvalho:

A anterioridade, sobre a qual acabamos de discorrer, objetiva implementar o sobreprincípio da segurança jurídica, de modo que o contribuinte não seja surpreendido com exigência tributária inesperada. A experiência brasileira, entretanto, demonstrou a incapacidade de esse princípio, sozinho, resguardar os administrados contra as providências fiscais tomadas ao final do exercício financeiro. (2010, p. 207-208)

Relevante destacar, conforme se extrai da obra de Balthazar, que o esgotamento do conteúdo do princípio – o qual, singularmente considerado, adquire um caráter meramente retórico – é fruto da edição da Emenda Constitucional nº 1/69, que alterou a redação<sup>50</sup> do antigo princípio que estabelecia requisitos de anterioridade para instituição de tributos. (BALTHAZAR, 2013, p. 126)

---

<sup>50</sup> Art. 153, § 29º, da Emenda Constitucional nº 1, de 1969: “Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição.”

O então denominado *princípio da anualidade*, positivado pela primeira vez no sistema tributário brasileiro com a Constituição de 1946, consagrava a exigência de “prévia autorização orçamentária” para a cobrança de um novo tributo<sup>51</sup>. Não bastava que o tributo fosse instituído por lei para que fosse validamente exigível. Era imprescindível a autorização do Legislativo (por meio da lei orçamentária), visando controlar a atuação do Executivo. (CARRAZZA, 2012, p. 210)

Embora o fundamento do antigo princípio (emparelhamento de despesas e receitas no orçamento) fosse distinto daquele do princípio da anterioridade (proteção do contribuinte contra súbitas alterações tributárias ao longo do exercício, o que pode prejudicar o planejamento de suas atividades), pode-se dizer que a garantia mais antiga atendia melhor a ambos os fins. (AMARO, 2012, p. 144-146)

Transcreve-se das lições de Baleeiro (1977, p. 18):

Sob esse ponto de vista prático, por outro lado, o legislador procurou salvaguardar o contribuinte contra surpresas fiscais e abusos verificados, por vezes, de Estados que majoravam as tabelas de impostos, sem maiores debates, no próprio texto do Orçamento e com violação das regras a este pertinentes.

Mas o principal fundamento da anualidade é o princípio de que os representantes do povo concedem *x* de receitas porque aprovam *x* de despesas para fins específicos e só estes. Limitam por esse meio o arbítrio do Executivo. Daí dizer-se que detêm o “poder da bolsa”.

Retomando o curso do princípio da anterioridade propriamente dito, a solução encontrada para que este cumprisse o papel de evitar a tributação repentina do contribuinte foi alcançada com a edição da Emenda Constitucional nº 42, de 2003, após longo período de reivindicações frente aos desmandos do Fisco. A alteração estabeleceu aquele que ficou conhecido como o *princípio da anterioridade especial*.

Antes exceção que regulava a tributação apenas da contribuição social para a seguridade social, a inovação constitucional passou a vedar a cobrança de quaisquer tributos “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”<sup>52</sup>, respeitado, ainda, o que já preceituava o antigo princípio da anterioridade, o qual evita a cobrança no mesmo exercício financeiro.

---

<sup>51</sup> Art. 141, § 34º, da Constituição de 1946: “Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.”

<sup>52</sup> Art. 150, *caput*, da Constituição Federal: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: [...] c) antes de

Ocorre que alguns tributos, entre os quais se inclui o IPI, não precisam necessariamente obedecer ao princípio da anterioridade, podendo ser exigida a sua cobrança no mesmo exercício financeiro em que entrar em vigor a lei que o aumentou, conforme exceção preceituada pela própria Constituição<sup>53</sup>.

O propósito de se permitir o aumento desses tributos – que exercem função extrafiscal de grande influência – sem a necessidade de se aguardar a virada do exercício financeiro, seria de facultar ao Executivo os indispensáveis meios de defesa contra situações extremas (guerra externa ou sua iminência, política monetária, necessidade de proteger e estimular a indústria nacional em face de importações etc.) (CARRAZZA, 2012, p. 225).

Convém ressaltar, contudo, que a cobrança do imposto em estudo ainda assim precisa respeitar o prazo de noventa dias, determinado pelo princípio da anterioridade especial (também conhecido como *anterioridade mitigada* ou *anterioridade nonagesimal*).

Parcela da doutrina critica a inclusão do IPI entre os tributos previstos como exceção à anterioridade. Argumentam que não haveria necessidade de urgência em sua cobrança, ainda que o imposto exerça função extrafiscal no que diz respeito à seletividade, princípio que será analisado em seguida (AMARO, 2012, p. 148; MACHADO, 2015, p. 98).

Questão que merece atenção devido ao estudo aqui desenvolvido é aquela referente à necessidade de se observar o princípio da anterioridade nos casos de revogação ou redução de benefícios fiscais, como isenções. A posição atual do STF é de que os benefícios não estariam sujeitos à garantia e após sua extinção ou diminuição os tributos poderiam ser imediatamente exigíveis sem a observância dos benefícios. Fundamenta-se que não haveria criação ou aumento de um tributo, visto que ele não teria deixado de existir ou teria sido minorado com a criação do benefício<sup>54</sup>.

Porém, há parcela da doutrina que critica a jurisprudência atualmente dominante, aduzindo que a supressão dos benefícios, da mesma forma que a criação ou aumento de um tributo, aumenta a carga tributária imposta ao contribuinte, devendo ser a este garantido

---

decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;”

<sup>53</sup> Art. 150, § 1º, da Constituição Federal: “A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV [imposto sobre produtos industrializados] e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.”

<sup>54</sup> A esse respeito, vejam-se os seguintes julgados do Superior Tribunal Federal: Recurso Extraordinário nº 204.062, relator Min. Carlos Velloso, julgado em 27.09.1996; Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.016-PR, relator Min. Gilmar Mendes, julgado em 01.08.2008; Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 562.669, relator Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 03.05.2011.

o mesmo direito de não ser surpreendido pela imprevista oneração (CARRAZZA, 2012, p. 240-242; MACHADO, 2015, p. 235; PAULSEN, 2012, p. 94). Ressalte-se disposição expressa no Código Tributário Nacional estabelecendo a entrada em vigor apenas no exercício seguinte<sup>55</sup>.

### 2.4.3 Seletividade

Atributo peculiar que é conferido ao IPI pela Constituição é a necessidade de este ser seletivo em função da essencialidade do produto<sup>56</sup>. Representando a importância da função extrafiscal que o imposto exerce, a seletividade significa, em síntese, que o tributo deverá ter alíquotas diferentes em razão do grau de essencialidade ou indispensabilidade do produto sobre o qual incide (MACHADO, 2015, p. 337).

Bottallo constata que as normas tributárias extrafiscais constituem duas modalidades: aquelas voltadas à consecução de metas que poderiam ser denominadas de desenvolvimento econômico; e aquelas que objetivam efetivar a justiça social (entre as quais se pode incluir a seletividade) (*apud* TOLEDO, 2006, p. 142).

Conforme observa Toledo (2006, p. 139), imperioso notar que a norma constitucional que designa a seletividade ao IPI não concede mera faculdade ao legislador ordinário – como ocorre em relação ao ICMS –, mas expressa uma determinação constitucional, a qual deverá ser sempre respeitada<sup>57</sup>, sob pena de incorrer o ente tributante em inconstitucionalidade.

Esturilio leciona (2008, p. 117-129), em obra dedicada à análise do instituto, que para se apurar a essencialidade de um produto – critério adotado pelo legislador constitucional para determinar a sua seletividade –, deve-se levar em consideração se este atende não apenas a necessidades individuais, mas também coletivas, verificando, no tempo e lugar ponderados, seu caráter de indispensabilidade e a impossibilidade de sua privação, individual ou coletiva, para se obter uma vida saudável e digna.

---

<sup>55</sup> Art. 104 do Código Tributário Nacional: “Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda: [...] III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.”

<sup>56</sup> Art. 153, § 3º, da Constituição Federal: “O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;”

<sup>57</sup> Machado (2015, p. 338) afirma que o princípio da seletividade, a rigor, nem sempre é observado. Alega que devido à partilha obrigatória da receita arrecadada com os Estados e Municípios, a União não teria mais tanto interesse na cobrança do IPI como já o teve em época que o imposto representava maior volume de recursos angariados.

Em função desse critério, cada produto é classificado pela legislação ordinária dentro da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, recebendo uma alíquota que varia de 0 (zero) a 330%, cujo valor deve ser inversamente proporcional ao nível de essencialidade do produto tributado.

Alguns exemplos são úteis:

- carnes e miudezas, comestíveis (capítulo 2 da Seção I): alíquota zero
- produtos farmacêuticos (capítulo 30 da Seção VI): alíquota zero
- perfumes (capítulo 33 da Seção VI): alíquota de 42%
- cervejas de malte (capítulo 22 da Seção IV): alíquota de 40%

A fixação de alíquota de alto valor, contudo, nem sempre expressa que o produto seja supérfluo ou que o objetivo é desestimular o seu consumo. Conforme crítica de Melo (2009, p. 213), por vezes parece que o objetivo é meramente servir como fonte de arrecadação, como no caso das águas minerais com alíquota de 27% (capítulo 22 da Seção IV), valor que deveria ser considerado inconstitucional frente aos ditames do princípio.

A finalidade da seletividade imposta pelo legislador constitucional é atenuar a desigualdade do imposto, definindo o seu impacto tributário de modo a, de um lado onerar de forma mais grave os bens considerados supérfluos ou de consumo restrito – que apenas atendem a padrões sociais mais altos –, de outro, abrandar a aquisição de mercadorias reputadas como essenciais à existência civilizada. (MELO, 2009, p. 211-212)

Extrai-se excerto de Torres a respeito da graduação de valores das alíquotas em função da essencialidade dos bens:

Não há indicações, no direito positivo, de critérios específicos para graduar a necessidade social dos produtos industrializados. Sendo o subprincípio da seletividade em função da essencialidade vinculado ao princípio da *capacidade contributiva*, que, por seu turno, se subordina à ideia de *justiça distributiva*, segue-se que a sua concretização na norma jurídica se faz mediante os critérios jurídicos e éticos do legislador, que lhe abrem a possibilidade de valorar os dados políticos e econômicos da conjuntura social. Em suma, não existe nenhuma ‘regra de ouro’, clara e unívoca, aplicável à justiça tributária em matéria de impostos sobre consumo. (*apud* MELO, 2009, p. 214)

Toledo (2006, p. 142-143), por sua vez, defende que deve ser relativizada a relação que essa parcela da doutrina propõe entre o princípio da seletividade e o princípio da capacidade contributiva. Uma alíquota de IPI deve primariamente atender à

essencialidade do produto e apenas indiretamente ser relacionada à capacidade econômica do consumidor. Por exemplo, o cigarro, considerado produto supérfluo (e sobre o qual é aplicada uma das alíquotas de maior valor<sup>58</sup>), não representa um produto luxuoso (eis que o seu consumo, bem como o hábito de fumar, é encontrado em todas as classes sociais).

#### Igual entendimento apresenta Esturilio:

A partir do que foi analisado até este ponto é possível afirmar que num determinado momento e local, aquilo que é essencial simplesmente o é, devendo ser indiferente para a legislação e administração a condição pessoal daquele que suportará o ônus financeiro do encargo tributário, pois a essencialidade é igual para todos, é objetiva, independe das capacidades contributivas de cada um individualmente, merecendo receber a classificação como ‘essencial’ a partir do ponto de vista da generalidade. (2008, p. 143)

Evidente, por todo o exposto a respeito dos critérios para se apurar a essencialidade, que produtos de um mesmo gênero ou classe, vale dizer, mesmo que estejam incluídos em uma mesma seção da TIPI, não necessariamente são tributados de maneira uniforme. No caso dos alimentos, por exemplo, ainda que todos sejam fundamentais para a vida humana, é óbvio que a alíquota zero, incidente sobre componentes de uma cesta básica (carnes, leite, arroz), não é aplicável a uma iguaria, como o caviar.

Por fim, cumpre ressaltar que, no entendimento de Esturilio, a seletividade não constitui um princípio constitucional tributário, mas uma regra que impõe uma técnica de tributação. A autora argumenta que, para que pudesse lhe ser conferido o título de princípio, a seletividade deveria possuir aplicação mais generalizada e não apenas limitada a duas subespécies de impostos, quais sejam o IPI e o ICMS. Não possui aplicação indistinta a todo o Sistema Jurídico (como os princípios constitucionais), nem a todo o Sistema Tributário Nacional (como alguns princípios setoriais, entre os quais menciona os princípios da segurança jurídica, da legalidade e da estrita legalidade, da igualdade e da irretroatividade da lei), nem ao menos a todos os tributos. Além disso, aduz que a seletividade é regra, pois pode ser excluída do ordenamento sem que acarrete na modificação de outros princípios tributários, como ocorre com os outros axiomas constitucionais. (2008, p. 101-109) Entretanto, a autora representa voz única dessa corrente no meio doutrinário.

A discussão será retomada no capítulo seguinte, quando irá se tratar da não-cumulatividade. De ainda maior relevância para os objetivos desta monografia, mas com

---

<sup>58</sup> Sobre cigarros que contenham tabaco incide alíquota de 300%, conforme posição 2402.10.00 da TIPI (capítulo 24 da seção IV).

os mesmos traços de especificidade em relação a apenas alguns tributos dentro de todo o sistema brasileiro, o questionamento colocado sobre se tratar de um princípio ou de uma regra é fundamental para se fixar os efeitos que a não cumulatividade ocasiona na sistemática de creditamento do IPI.

### 3. A NÃO-CUMULATIVIDADE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS DESONERADOS

Neste último capítulo, uma vez já delineados os institutos que circunscrevem o tema em análise, tratar-se-á diretamente do objeto central da pesquisa, qual seja, a sistemática do direito de crédito decorrente da aplicação do princípio da não-cumulatividade ao imposto sobre produtos industrializados e sua aplicação quando há aquisição de insumos desonerados, seja por meio de imunidade, isenção, não-incidência ou aplicação de alíquota de valor zero.

#### 3.1 O princípio da não-cumulatividade no IPI

Talvez a principal peculiaridade que o IPI detém, compartilhada apenas com restrita classe de outros tributos (ICMS, impostos de competência residual da União e algumas contribuições sociais), é o fato de ser não cumulativo.

A característica é atribuída pela própria Constituição Federal, a qual determina que o IPI “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”<sup>59</sup>.

Igualmente determinou o legislador complementar do Código Tributário Nacional que o IPI “é não cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados”. Ainda, preceitua o CTN que “o saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes”<sup>60</sup>.

Carvalho entende que o princípio da não-cumulatividade é do tipo limite objetivo, ou seja, prefixa a concretização de determinados valores, como o da justiça da tributação, o do atendimento da capacidade contributiva do administrado e o da uniformidade

---

<sup>59</sup> Art. 153, §3º, da Constituição Federal: “O imposto previsto no inciso IV [imposto sobre produtos industrializados]: [...] II – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”

<sup>60</sup> Art. 49, *caput*, do Código Tributário Nacional: “O imposto [sobre produtos industrializados] é não cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados. Parágrafo único: O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.”



na distribuição da carga tributária sobre as etapas de industrialização de produtos (2010, p. 217-218).

Jardim assinala que a não-cumulatividade desempenha ferramenta de consumação de justiça tributária que exerce efeito salutar na economia, pois desonera a carga tributária que eleva o custo final do produto tributado (2010, p. 249).

Melo (2009, p. 166) assevera que a supressão do princípio da Constituição acarretaria um grave abalo na estrutura do Estado, uma vez que, na ausência desse sistema operacional que minimiza o impacto do tributo sobre o custo dos bens, estes se tornariam artificialmente mais onerosos. Consequentemente, a não-cumulatividade não consolida mera norma programática, nem expressa apenas recomendação ou demonstra cunho didático. Designa, em verdade, “diretriz constitucional imperativa” (ATALIBA e GIARDINO *apud* MELO, 2009, p. 167).

O mesmo questionamento levantado por Esturilio, quando se apresentou a seletividade (ao final do capítulo anterior desta monografia), a respeito de se tratar não de um princípio constitucional, mas de uma técnica de tributação, pode ser feito no tocante a não cumulatividade. Elali (2004, p. 83-86) entende que é um princípio constitucional, pois é uma ordem retirada dos anseios da sociedade constituída e repleta de conteúdo axiológico. Entretanto, o autor ressalta que não deixa de ser também uma técnica, visto que indica como ocorre a sistematização das deduções e do creditamento em cada um desses tributos.

Sintetizando (uma vez que aspectos relacionados ao tema já foram abordados em parte nos capítulos anteriores) a distinção entre os dois institutos, Moreira (2012, p. 75-79) expõe que os princípios possuem como atributos a generalidade e a abstração, prestando-se à orientar não apenas o exegeta, mas também o legislador, de modo que constituem pilares fundamentais do ordenamento jurídico. Por outro lado, as regras (entre as quais estaria inserida a não cumulatividade “como técnica de tributação”, caso fosse assim considerada) constituem normas com menor grau de abstração, mais próximas de situações específicas e casos concretos por elas regulamentados. Enquanto dois ou mais princípios podem ser contrabalanceados em caso de conflito em uma situação hipotética, sem que isso signifique a invalidação de um deles, não existe espaço para ponderações no caso das regras, cuja observância é imperativa.

A problemática da diferenciação abstrata é notoriamente encarada na obra de Ávila, que constata a inviabilidade da desagregação dos conceitos em favor de uma pluridimensionalidade dos enunciados normativos (ÁVILA, 2005, p. 62). Entretanto, sem abandonar essa reserva, o autor sugere o exame do comportamento ordenado na norma para se estabelecer uma distinção, em que as regras seriam normas imediatamente descritivas (retrospectivas, eis que estabelecem um comportamento), ao passo que os princípios seriam normas imediatamente finalísticas – prospectivas, pois determinam um estado de coisas que só vem a ser realizado com a adoção de certos comportamentos, os quais, todavia, não são indicados diretamente (2005, p. 70-72). Além disso, enquanto as regras teriam a pretensão de serem decisivas e abrangentes (em função da maior descritividade dessa espécie normativa), os princípios agiriam de modo complementar e parcial (2005, p. 68-69).

A conclusão a que Moreira (2012, p. 75-79) chega, que parece ser a mais prudente, é de que a não-cumulatividade tem caráter de princípio, pois, a partir do momento em que integrou o texto constitucional, passou a propagar mais efeitos jurídicos do que uma simples regra de apuração do *quantum* devido. Segundo entendimento de Moreira, é o princípio constitucional tributário que mais se aproxima de uma regra, pois provém de valores superiores (neutralidade tributária sendo um deles) para, então, preceituar uma conduta (dedução do valor tributado nas operações anteriores) que ensejará o alcance dos objetivos prometidos. Isso não quer dizer que a não-cumulatividade não é uma técnica de arrecadação. Apenas significa que a regra não é um fim em si mesma, pois o aspecto axiológico que possui exerce maior influência no ordenamento jurídico como um todo.

Leciona o mesmo autor que a cumulatividade tributária pode ter três significados. Em primeiro lugar, evita a cobrança de mais de um tributo sobre o mesmo fato, o que pode consistir em bitributação (quando dois entes distintos exigirem a idêntica exação, como ocorre, por exemplo quando dois Municípios cobram o ISSQN sobre um mesmo serviço) ou *bis in idem* (que se verifica, em regra, quando a carga tributária já é muito elevada sobre certas realidades e, ainda assim, o Estado busca aumentá-la por meio da criação de outro tributo para gravar o mesmo fato). (MOREIRA, 2012, p. 38-39)

Outra hipótese de cumulação tributária é constatada quando é integrada na base de cálculo de um tributo o valor de outras exações. Essa técnica, adotada, por exemplo na inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, torna a alíquota real do tributo superior àquela nominalmente expressa na lei, uma vez que o tributo passa a onerar uma base majorada. (MOREIRA, 2012, p. 39)

O último significado da cumulatividade tributária, que é o mais importante para a discussão ora travada, equivale à incidência do mesmo tributo em mais de uma etapa da cadeia produtiva, observada nas exações que gravam a produção e comercialização de bens. Presta-se a não-cumulatividade, portanto, para atuar no cálculo do *quantum debeatur*, por meio de mecanismo em que são admitidos abatimentos ou compensações no valor do tributo devido ou da sua base de cálculo (a depender do método de apuração escolhido, imposto-contra-imposto ou base-contra-base, conforme será exposto a seguir). (MOREIRA, 2012, p. 40-41)

Através do sistema de abatimentos oriundo do princípio da não-cumulatividade, pretende-se evitar a tributação “em cascata”. Conferiu-se essa denominação ao fenômeno que era observado em impostos plurifásicos, nos quais se constatou que a carga tributária, quando incidente sobre todas as etapas da cadeia de operações (seja de industrialização, para o IPI, ou de transmissão de mercadorias, para o ICMS), aumentava os custos de produção (devido à reiterada exigência do gravame) a cada operação, gerando prejuízo tanto a cada um dos contribuintes dentro do ciclo de produção quanto ao consumidor final, quanto maior fosse número de etapas oneradas. Os contribuintes deslocavam (por meio do aumento do preço de venda de seu produto) o valor que seria recolhido a título de imposto para a etapa seguinte, acarretando a majoração de cada uma das operações (de circulação e produção de bens) e consideravelmente aumentando o preço do produto adquirido pelo consumidor final. (MOREIRA, 2012, p. 41)

As desvantagens geradas pelo método de tributação cumulativa são inúmeras. Reproduzindo estudo desenvolvido por J. Due em sua obra *Indirect Taxation in Developing Economies*, Moreira (2012, p. 42-43) lista, além do já explanado “efeito cascata”: a verticalização dos agentes econômicos e a discriminação tributária das pequenas e médias empresas frente aos concorrentes de maior porte (quanto mais etapas do processo produtivo uma única empresa conseguir envolver, menor será o tributo incidente sobre o seu produto); desestímulo fiscal à industrial nacional (uma vez que o produto doméstico, na maior parte das vezes, arcará com um maior ônus tributário, pois será gravado em todas as etapas de sua industrialização, enquanto o produto importado, se diretamente adquirido pelo consumidor final, será tributado apenas uma vez, em seu desembarço aduaneiro); incentivo à sonegação, seja por maiores dificuldades na fiscalização por parte do Fisco<sup>61</sup> (visto que se tratam de tributos

---

<sup>61</sup>Machado (2015, p. 388), por outro lado, acredita que a fiscalização se tornou ainda mais difícil com a implantação do método de compensação do imposto. Crítico da inserção da não cumulatividade no ordenamento jurídico

com vasto número de contribuintes), seja por menor autofiscalização dos próprios agentes produtores (nenhum agente produtor dentro da cadeia se beneficia do tributo pago anteriormente); a falta de transparência (não fica claro para o consumidor o real peso do tributo no preço final).

Aduz Baleeiro (1977, p. 225-226) que, após a Segunda Guerra Mundial, adentraram no ordenamento jurídico brasileiro as correntes teóricas francesas atinentes às vantagens do método de tributação da *valeur ajoutée*, *value-added tax*, ou valor acrescido, que propõe que, para cada operação, tendo em vista fins fiscais, deve-se abater o preço dos materiais (ou dos impostos a eles relativos) da operação anterior, incidindo o tributo apenas sobre o incremento resultante. A cada etapa, o imposto deve recair apenas sobre a diferença entre o seu valor e o da operação anterior. Este último constitui um “crédito”, que o contribuinte subtrai do preço da operação atual.

Não propriamente uma “invenção” francesa, mas resultado de uma conjugação de elementos advindos de sistemas tributários próximos que encontraram em França um quadro econômico, político e social adequado às exigências e premissas das reformas conjunturais que propiciaram sua implementação, o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) trouxe à tona o mecanismo de reduções que influenciou diversos outros sistemas tributários. (BALTHAZAR, 2008, p. 245-258)

Conforme explicitado no segundo capítulo, a tributação do Imposto de Consumo foi modificada com o advento da Lei nº 3.520/58, que inseriu o primeiro sistema de apuração de créditos visando tornar esse imposto não cumulativo. Tal sistemática posteriormente também sofreu alterações buscando obter uma distribuição cada vez mais equitativa da tributação dentro da cadeia de operações de industrialização e a consequente atenuação do encargo submetido ao consumidor final.

Note-se: atualmente, o RIPI disciplina que “a não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito do imposto relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo

---

brasileiro, o autor aduz que ela apresenta diversas desvantagens, entre as quais: tornar complexa a administração do imposto, obrigando o uso de controles burocráticos que encarecem tanto o Fisco como os contribuintes; possibilitar o cometimento de fraudes fora da vigilância fiscal; demandar normatização minudente que, ainda assim, é incapaz de evitar ocorrências nas quais se revela flagrantemente injusta pra o contribuinte; estimular a evasão do imposto nas hipóteses em que a alíquota incidente é alta.

período”<sup>62</sup>. Em síntese, funciona a sistemática operacional de tributação do IPI, conforme magistério de Melo (2009, p. 168-170), em duas etapas.

Primeiramente, o contribuinte (estabelecimento industrial ou a ele equiparado) obtém *crédito* por meio de operações anteriores ao processo de industrialização que realiza, no momento em que adquire bens que serão utilizados, direta ou indiretamente, na fabricação de produtos. Esses bens adquiridos são denominados insumos (matérias-primas, materiais de embalagem, produtos intermediários)<sup>63</sup>.

Ao final do período de apuração do imposto (mensal, conforme preceitua o RIPI<sup>64</sup>), o montante total calculado como crédito é deduzido do valor total que foi constatado como *débito*, oriundo dos negócios jurídicos cujo objeto é um produto industrializado pelo próprio contribuinte, consoante abordado nos estudos a respeito da hipótese de incidência do tributo. Na hipótese de o saldo final resultar em um valor de crédito superior ao débito tributário no período, o saldo credor é transferido para ser descontado no período (mês) seguinte<sup>65</sup>.

Coêlho (2006, p. 333), ao interpretar o preceito da Constituição que institui a não-cumulatividade para o IPI, destaca que o texto constitucional preceituou a não-cumulatividade *por produto* (a cada operação) ao dispor “abatendo-se em cada operação o montante cobrado nas anteriores”. Dessa forma, critica o sistema ter sido estruturado pelo legislador infraconstitucional *por períodos de tempo*. Já Moreira entende que a apuração por período de tempo nunca foi estabelecida por nenhuma Constituição, sendo uma escolha feita pelo legislador, o qual tem liberdade para optar por forma diversa de cálculo, se assim vier a desejar (desde que, obviamente, modifique a lei). O autor aponta que a averiguação por período do tempo poderia ser modificada pela contabilização produto a produto do imposto devido,

<sup>62</sup> Art. 225, *caput*, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI): “A não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito do imposto relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo.”

<sup>63</sup> Art. 226, *caput*, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI): “Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se: I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;” Conforme é possível observar dos dispositivos seguintes do RIPI, há diversas outras espécies de crédito das quais o contribuinte pode fazer uso na sistemática de apuração do IPI. Contudo, atendendo aos limites propostos para esta monografia, apresentar-se-ão para a averiguação da hipótese examinada apenas os créditos básicos da primeira subespécie (única interessante para os fins aqui previstos).

<sup>64</sup> Art. 256, *caput*, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI): “O período de apuração do imposto incidente nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial é mensal”.

<sup>65</sup> Art. 256, § 1º, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI): “Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte”

mas, caso essa alteração fosse concretizada, não seria possível a transferência de créditos para períodos subsequentes (2012, p. 87).

Visando ilustrar o *modus faciendi* do método descrito, tome-se como exemplo a hipótese de uma cadeia de industrialização em que um produto atravessa 3 (três) operações tributáveis até alcançar o estado final em que é vendido ao consumidor. Para facilitar a abstração, considere-se o processo de fabricação de um automóvel, em que, inicialmente há o processo de transformação de matéria-prima em vidro (operação tributável realizada pelo estabelecimento industrial ou equiparado A), seguido do seu beneficiamento para se obter um para-brisa (operação tributável executada pelo estabelecimento industrial ou equiparado B), o qual, por fim, será incorporado junto com outras peças ao automóvel em processo de montagem (operação tributável efetuada pelo estabelecimento industrial ou equiparado C), resultando no produto final que será adquirido pelo consumidor (o qual será denominado D).

Supondo: (a) que a alíquota aplicável sobre cada uma das operações fosse a mesma (frise-se, o que é adotado apenas a título de exemplo, tendo em vista que, face ao princípio da seletividade, dificilmente a alíquota utilizada em cada uma das etapas do ciclo é a mesma), no valor de 20%; e (b) que o preço total da venda (valor total da operação, base de cálculo sobre a qual é aplicada a alíquota) de A para B, de B para C e de C para D fosse de R\$ 100,00, R\$200,00 e R\$ 400,00, respectivamente, poderia-se visualizar o seguinte quadro sinóptico da cadeia de tributação caso o IPI *não* adotasse o princípio da não-cumulatividade:

1. *Tabela referente à incidência cumulativa do IPI em operações com alíquota incidente uniforme de 20%*

Etapa da produção	A-B	B-C	C-D
Preço da venda	100,00	200,00	400,00
Débito do imposto (alíquota de 20%)	20,00	40,00	80,00
Imposto a recolher	20,00	40,00	80,00

Observa-se que o preço final do produto que é adquirido pelo consumidor (D), já acrescido do montante recolhido a título de IPI, atinge o *quantum* de R\$ 480,00 nessa cadeia de operações em que não há o sistema de deduções concebido do princípio da não-cumulatividade. Contudo, o método de apuração que é aplicado ao imposto, fruto do referido princípio, permite que a carga tributária seja minorada, obtendo-se o quadro sinóptico a seguir:

*2. Tabela referente à incidência não cumulativa do IPI em operações com alíquota incidente de 20%*

Etapa da produção	A-B	B-C	C-D
Preço da venda	100,00	200,00	400,00
Débito do imposto (alíquota de 20%)	20,00	40,00	80,00
Crédito oriundo da etapa anterior	0,00	20,00	40,00
Imposto a recolher	20,00	20,00	40,00

Verifica-se que o ônus tributário é atenuado na cadeia de operações como um todo, beneficiando não apenas o consumidor, que adquire o produto por um preço final menor (R\$ 440,00, no exemplo apresentado), como também os contribuintes B e C, que, de posse do crédito obtido pela incidência tributária nas etapas anteriores da produção, têm o seu débito minorado após a saída dos produtos de seus estabelecimentos.

Um questionamento frequente que é levantado acerca de tal método de apuração do tributo é se ele realmente caracteriza o IPI como um imposto sobre o valor agregado (IVA), o qual deveria incidir apenas sobre o eventual valor acrescido ao produto industrializado a cada operação, em comparação com o valor onerado na etapa anterior da produção.

Conforme será apresentado no próximo item (quando serão analisadas as decisões jurisprudenciais paradigmáticas a respeito do tema), trata-se, em verdade, do grande

cerne da problemática proposta nesta monografia, qual seja, o direito ao creditamento do contribuinte que adquire insumos desonerados.

Moreira (2012, p. 46-48) leciona que há três métodos de apuração para impostos sobre valor agregado.

A técnica mais comumente utilizada é aquela denominada *subtração indireta*: a incidência tributária ocorre sobre o valor de venda do produto (valor total da operação) e, apenas em um segundo momento, abate-se do montante a ser pago (que fora calculado pela aplicação da alíquota sobre o preço cheio do produto) o valor do imposto que incidiu na operação anterior. Também intulado *invoice credit* (crédito sobre a fatura) ou *tax on tax* (imposto-contra-imposto), por esse método de apuração o imposto que incidiu na operação vem destacado na fatura (nota fiscal). Esse valor registrado será utilizado pelo contribuinte-adquirente para abatimento do imposto incidente após a realização de suas próprias operações tributadas (MOREIRA, 2012, p. 46).

Derivado dessa técnica de apuração, há também o método da *subtração direta*: a dedução, dessa vez, é feita diretamente (como o próprio título sugere) da base de cálculo do imposto (que é o preço total da operação), subtraindo-se o valor das mercadorias (insumos e demais matérias-primas e bens utilizados no processo de industrialização, caso a apuração do IPI tivesse adotado tal técnica) adquiridas pelo contribuinte e somente então é aplicada a alíquota. Aqui, a não-cumulatividade busca atingir a base de cálculo do tributo ao invés do seu valor devido, motivo pelo qual também é conhecido como método base-contrabase (*basis on basis*) (MOREIRA, p. 47).

O último método de operacionalização da não-cumulatividade é o da *adição*, segundo o qual se alcança o valor acrescido em determinada etapa do processo de produção por meio da soma dos salários pagos pela empresa e do lucros auferidos nesse mesmo período. A alíquota é aplicada então sobre esse resultado, que é tomado como base de cálculo. Em verdade, o valor agregado *strictu sensu* só pode ser obtido por esta última técnica. Contudo, sua implantação apresenta dificuldades práticas que o tornaram pouco utilizado, inexistindo qualquer imposto sobre valor agregado de abrangência nacional (não só no ordenamento brasileiro, como também em outros países) aferido por essa sistemática (MOREIRA, 2012, p. 47-48).

Igualmente, comparando-se os sistemas de apuração por subtração direta e indireta, revelou-se mais viável para o sistema tributário brasileiro, do ponto de vista



operacional, o último método, sob a justificativa de ser seu cálculo o mais simplificado (o valor a ser creditado é aquele destacado na nota fiscal, o qual fora cobrado na etapa anterior da produção), sendo este o utilizado em todos os nossos impostos não cumulativos desde o Imposto de Consumo (MOREIRA, 2012, p. 48).

De fato, analisando o que dispõe o Regulamento do IPI, temos que para o imposto em estudo, em regra, o *quantum debeatur* é apurado tendo como base de cálculo “o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial”<sup>66</sup>.

Logo, observa-se que a apuração se adequa ao modelo teórico da subtração indireta, uma vez que a incidência tributária ocorre sobre o valor total da operação, não havendo deduções diretas na base de cálculo no momento em que é formada a obrigação tributária. Apenas em uma segunda etapa, ao final do período previsto na legislação tributária competente, é que o contribuinte poderá verificar e quantificar a compensação<sup>67</sup> que poderá ser promovida pelo encontro de valores decorrentes de suas aquisições (créditos) com o montante gerado pela incidência do IPI sobre as operações de saída que promoveu (débitos).

É por essa razão que Carvalho (1998, p. 142-166) situou a não-cumulatividade fora da norma de incidência da tributação. Para o tributarista, o método de dedução e apuração do *quantum debeatur* não integraria o critério quantitativo, uma vez que atuaria apenas em um segundo momento, após a incidência propriamente dita.

Para explicar a dinâmica normativa entre a regra-matriz de incidência e a norma que concede o crédito, Carvalho (1998, p. 151-152) utiliza como exemplo uma compra realizada pelo estabelecimento industrial B de um produto que seria utilizado como insumo, produzido pelo estabelecimento industrial A. Aduz que desse negócio jurídico surgem quatro relações jurídicas. Duas delas seriam referentes ao bem negociado (“A” é sujeito passivo e “B” é sujeito ativo na obrigação de entrega da mercadoria, enquanto os pólos se invertem quanto à obrigação de pagar o preço). Outra seria aquela criada entre “A” e o Fisco (“F”), em que o

<sup>66</sup> Art. 190, *caput*, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI): “Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável: [...] II - dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial”

<sup>67</sup> Importante salientar que o termo “compensação”, comumente utilizado pela doutrina ao tratar do princípio constitucional tributário da não cumulatividade, não está relacionado à forma de extinção do crédito tributário preceituada nos artigos 156 (inciso II), 170 e 170-A, do Código Tributário Nacional, verificada quando o sujeito passivo e a Fazenda pública ocupam ambas posições simultâneas de credores e devedores de créditos um perante o outro. Compensação, em se tratando de não cumulatividade, deve ser entendida apenas com o significado de “dedução” dentro do sistema de apuração do eventual tributo devido. (TOLEDO, 2006, p. 149-150) É a operação contábil, efetuada pelo próprio contribuinte, que visa averiguar o montante a pagar (MOREIRA, 2012, p. 96-97).

primeiro seria sujeito passivo e o segundo, ativo, detentor do direito subjetivo ao imposto. Por fim, haveria a relação jurídica que se instaura em decorrência da não cumulatividade, em que “B” detém direito subjetivo ao crédito em face do Fisco, dessa vez sujeito passivo. Sintetiza:

Posso resumir, dizendo que duas são as normas jurídicas – a *regra matriz de incidência do IPI* e a *regra matriz do direito ao crédito* – e, portanto, haverá duas hipóteses – a *da venda realizada pelo comerciante “A”* e a *da compra efetuada pelo comerciante “B”* – com duas conseqüências – a *relação jurídica tributária entre “A” e “F”* (ArjtF) e a *relação de direito de crédito* entre “B” e “F” (BrjtF) (CARVALHO, 1998, p. 152).

Compartilha de tal entendimento, Melo:

O cânone da não-cumulatividade, consistente na compensação dos valores creditados com os valores debitados, em determinado período de tempo (geralmente mensal), não integra a estrutura do IPI e nem se confunde com a base de cálculo, tendo operatividade em momento posterior à configuração da operação realizada com o produto industrializado (2009, p. 170).

Diferente é o posicionamento de Coêlho (2006, p. 429), que entende que a não-cumulatividade pertence à regra-matriz de incidência. As deduções, sendo imperativas (e não facultativas), seriam essenciais para se chegar ao *quantum debeatur*, ocupando, ao lado da base de cálculo e da alíquota, posição dentro do consequente endonormativo.

A conclusão a que se chega, independente da opção de qualquer das duas teorias adotadas, é de que a base de cálculo da regra-matriz se mantém inalterada com a não-cumulatividade. Destarte, a incidência do IPI, o qual adota a sistemática da subtração indireta, não ocorre propriamente sobre o valor agregado ao produto durante a etapa de industrialização, mas sim sobre o valor total da operação. Contudo, a sistemática de dedução, no momento posterior, permite que seja retirado o valor do tributo pago na operação anterior (MOREIRA, 2012, p. 61-62).

O questionamento sobre o sistema de abatimentos e o princípio da não-cumulatividade do IPI acarretarem a necessidade de se observar apenas o valor agregado a cada operação para a tributação será melhor abordado no item seguinte, bem como a posição ocupada pela norma que concede o creditamento (se dentro ou fora da regra-matriz de incidência), momento em que serão examinadas essas questões quando colocadas para debate no Supremo Tribunal Federal.

### 3.2 Sistemática de apuração do IPI na aquisição de insumos desonerados

A questão controvertida a respeito do método de apuração do IPI que resta ser analisada, para a qual se direcionou toda a apresentação aqui antes exposta, refere-se aos desdobramentos dentro do método de creditamento do mencionado imposto quando o contribuinte obtém insumos desonerados para o desenvolvimento de sua atividade de industrialização. A aquisição ensejaria o abatimento do débito tributário, por força do princípio da não cumulatividade?

O debate sempre suscitou contendas entre o Fisco e os contribuintes perante as Cortes do país, uma vez que, diferentemente do que ocorre em relação ao ICMS<sup>68</sup> (em que, em regra, há vedação quando há isenção ou não incidência na operação anterior), o legislador constitucional não dispôs igual limitação ao creditamento do IPI. Esse, aliás, ainda é um dos principais fundamentos apontados por parte da doutrina como garantidores do creditamento pelo contribuinte (MELO, 2009, p. 177-179). Todavia, a questão merece uma análise mais apurada.

Na ausência de tal disposição expressa na Constituição ou mesmo na legislação infraconstitucional acerca da matéria, restou à jurisprudência e à doutrina analisarem se existiria tal direito como decorrência direta da não-cumulatividade ou se este dependeria de lei autorizadora, por configurar benefício fiscal que extrapolaria a sistemática prevista.

A primeira vez em que o tema foi discutido no Supremo Tribunal Federal à luz da atual Constituição vigente ocorreu em 1998, durante o julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.484/RS. O caso dizia respeito à concessão de créditos presumidos<sup>69</sup> de IPI para o contribuinte que obtivesse insumos beneficiados por isenção.

A *quaestio iuris* que permeou o acórdão foi que, caso houvesse negativa do direito ao crédito, a isenção intercalar acabaria resultando em um simples diferimento do tributo, o que – a depender do entendimento – descaracterizaria a não-cumulatividade do IPI,

---

<sup>68</sup> Art. 155, §2º, inciso II, da Constituição Federal: “a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes”

<sup>69</sup> Uma vez que o insumo teria sido obtido sob isenção na operação anterior, os créditos que os contribuintes adquirentes dos insumos desonerados arguiam possuir seriam calculados presumindo-se que o tributo houvesse sido cobrado na operação anterior. Dessa forma, o montante que seria abatido a título de crédito na aquisição dos insumos era alcançado aplicando-se a alíquota que deveria ter sido utilizada para aquele determinado produto (prevista na Tabela de Incidência do IPI), caso não houvesse a incidência concomitante da norma de isenção.

pois tanto o contribuinte adquirente quanto o consumidor final não seriam beneficiados pela desoneração do imposto em uma das etapas da cadeia de produção.

O Relator originário do julgado, Ministro Ilmar Galvão, pugnou pela inexistência do direito ao crédito presumido, condicionando-o à efetiva cobrança na etapa anterior. De seu voto, colhe-se:

A compensação só se dá com o que for cobrado, sendo intuitivo admitir que, se nada foi cobrado na operação anterior, não haverá lugar para ela. Não importa que o consumidor final não tenha sido beneficiado pela não-exigência do tributo em uma das etapas do ciclo econômico [...]

Aliás, a isenção na aquisição da matéria prima não visa a beneficiar o consumidor, visto apenas diferir a incidência do imposto para a operação de venda do produto acabado, mas, tão-somente, a empresa industrial, na medida em que a exonera da obrigação de desembolsar, quando da aquisição de matéria-prima, o valor alusivo ao tributo.

Justamente porque exonerada dessa obrigação, fica esta sem crédito a compensar.

Todavia, o voto de Galvão restou vencido, uma vez que o restante da Corte acompanhou a divergência instaurada pelo Ministro Nelson Jobim. Argumentou o segundo Ministro que a não-cumulatividade do IPI seria deturpada, caso a isenção concedida em um momento da cadeia de operações fosse ignorada pela operação subsequente tributável. Equivaleria a um mero diferimento da tributação, o que, segundo seu entendimento, iria de encontro à natureza dos impostos sobre o valor agregado, *entre os quais posicionou o IPI*, de tributar apenas a parcela acrescida ao valor tributado na operação anterior. Permitindo-se o diferimento, o valor tributado seria não apenas aquele agregado na etapa seguinte à isenta, mas também aquele beneficiado pela desoneração (apesar de somente o contribuinte adquirente sofrer o encargo do Fisco), resultando na cumulatividade do imposto.

Dos demais votos, merece destaque aquele proferido pelo Ministro Marco Aurélio, o qual lembrou do tratamento igualitário a respeito da matéria que era conferido ao IPI e ao ICM (predecessor do ICMS) antes da promulgação da Emenda Constitucional nº 23, de 1983, que veio a alterar as disposições apenas concernentes ao segundo imposto. Entendeu o Ministro que, tendo a Constituição de 1988 mantido o tratamento para o IPI sem lhe prescrever as restrições impostas ao ICM/ICMS pela referida Emenda, dever-se-ia aplicar à questão de direito a mesma jurisprudência do período que antecedeu a EC nº 23/83, garantindo a concessão de créditos presumidos ao adquirente dos insumos isentos.

No tocante ao mérito do tema em juízo, o Ministro Marco Aurélio perpetuou os argumentos levantados pelo Ministro Nelson Jobim, de que a não concessão do

creditamento importaria em converter a isenção em diferimento de incidência, o que, por sua vez, esvaziaria a não-cumulatividade do imposto. Extraí-se do voto:

Ora, isenta-se de algo, de início, devido, e, para não se chegar à inocuidade do benefício, deve haver o crédito, sob pena, também, de transformarmos a isenção em simples diferimento, apenas projetando no tempo o recolhimento do tributo. [...]

Em suma, não podemos confundir isenção com diferimento, nem agasalhar uma óptica que importe em reconhecer-se a possibilidade de o Estado dar com uma das mãos e tirar com a outra.

Dessa forma, sem que haja norma de estatura maior em tal sentido, porquanto o princípio da não cumulatividade é constitucional, impossível é concluir-se pelo alijamento, em si, do crédito.

Cabe aqui uma breve digressão a respeito da aludida Emenda Constitucional nº 23, de 1983, notoriamente conhecida como Emenda Passos Porto, eis que da exposição de sua origem podem ser retirados diversos aspectos relevantes para as discussões travadas na Suprema Corte (tanto nesse primeiro julgado examinado quanto naqueles que se seguiram) e, conseqüentemente, para o alcance da resposta ao problema central que objetiva esta monografia solucionar.

Leciona Moreira (2012, p. 90-92) que, durante o período que antecedeu a edição da Emenda Passos Porto, a sistemática de apuração do então ICM possuía jurisprudência consolidada no sentido de que, na aquisição de mercadorias isentas ou não tributadas, teria o contribuinte adquirente direito ao crédito presumido respectivo, como se o tributo houvesse incidido na operação anterior. Ademais, igualmente era permitido o creditamento do adquirente de produtos abrangidos pela imunidade, com a ressalva de que ao adquirente:

[...] só era permitido o abatimento do imposto que efetivamente incidira sobre o bem quando da aquisição tributada feita pelo ente imune (uma etapa antes, portanto, da realização da venda abrigada pela imunidade). Não era possível, sob a ótica do STF, o cálculo de crédito presumido sobre o preço de venda da mercadoria praticado pelo vendedor beneficiado pela imunidade, já que nessa operação não havia incidência do imposto (ao contrário do que ocorre nas operações isentas que, no entender do STF, pressupõem a incidência da norma tributária e, *a posteriori*, a dispensa do pagamento pela norma isencional). (MOREIRA, 2012, p. 91)

O entendimento dominante era de que o creditamento era necessário para preservar a não-cumulatividade tributária. Justificava-se que a negativa tornaria inócua a própria isenção, pois o adquirente seria aquele que acabaria pagando o imposto que teria sido

devido pelo vendedor do produto desonerado<sup>70</sup>. Note-se que se trata do mesmo argumento levantado pelos Ministros Nelson Jobim e Marco Aurélio, quando do julgamento do RE 212.484 em 1998: vedar o crédito presumido do tributo que deveria ter incidido na operação anterior, mas que não o fora em função da isenção, implicaria apenas no diferimento da incidência, ou seja, na projeção da tributação, onerando o contribuinte seguinte.

O diferimento, conforme magistério de Machado (2015, p. 239), quando previsto (o que é possível apenas em impostos plurifásicos), ocasiona o adiamento da incidência da norma tributária para uma etapa posterior àquela em que se verificou a ocorrência do fato gerador do tributo. Para Costa (2013, p. 165), equivale à denominada substituição tributária regressiva ou substituição “para trás” do tributo. Trata-se de uma “técnica simplificadora, mediante a qual se cumula o imposto devido na etapa subsequente”.

Em que pese todas as diversas reviravoltas no entendimento jurisprudencial que já ocorreram a respeito da matéria em estudo (as quais serão descritas logo a seguir), esse é um dos pontos fulcrais de toda a problemática referente ao creditamento do IPI na aquisição de insumos desonerados.

Conforme exposto neste capítulo, o IPI é um imposto plurifásico ao qual foi atribuído, pela Constituição, a não-cumulatividade. O objetivo da sistemática de compensação derivada desse princípio, ao menos até o momento do referido julgamento (RE 212.484/RS), era de que o imposto deveria incidir apenas sobre o valor agregado ao final de cada operação, de forma que, a cada etapa do ciclo econômico, o valor a ser tributado não sofresse acumulações que ocasionassem o aumento do gravame, tanto incidente sobre cada uma das etapas, como sobre o consumidor final.

Ocorre que em impostos plurifásicos, a desoneração (seja em função de imunidade, isenção, alíquota zero ou não incidência da tributação) de uma das operações, que não seja na etapa final do ciclo econômico (aquisição pelo próprio consumidor), sem o devido creditamento pelo adquirente do valor que deveria ter sido tributado na operação desonerada, acarreta a cumulatividade do tributo.

Isso acontece porque, conforme já apresentado, o IPI é calculado tendo-se como base de cálculo o valor total da operação. Apenas em um momento posterior é deduzido o valor que fora tributado na etapa anterior (método de subtração indireta). Assim, na operação

---

<sup>70</sup> Recurso Extraordinário nº 94.177-SP, relator Min. Firmino Paz, julgado em 07.08.1981; Recurso Extraordinário nº 87.610-SP, relator Min. Bilac Pinto, julgado em 18.11.1977; Recurso Extraordinário nº 78.589-SP, relator Min. Aliomar Baleeiro, julgado em 20.08.1974.

subsequente àquela em que houve desoneração, o montante que é obtido (caso não se admita o creditamento) recompõe todo o tributo que deveria ter incidido sobre a etapa anterior.

Um exemplo, retirado do voto do Ministro Nelson Jobim no Recurso Extraordinário nº 350.446/PR (que será detalhado logo adiante), demonstra de forma didática o quadro hipotético:

Admitamos uma operação com dois elos: insumo e produto final. Sobre a saída do estabelecimento produtor do insumo a alíquota é zero. O insumo entra no estabelecimento adquirente por R\$100,00, com alíquota-zero. O estabelecimento adquirente integra o insumo no produto final industrializado. Na saída, o produto-final tem, como preço de venda, R\$200,00. Não há, para essa saída, isenção, alíquota-zero ou não-tributação. A alíquota fixada, nos regulamentos, supomos, é de 10%. Incidindo 10% sobre R\$200,00, o imposto devido é de R\$20,00. Se não houvesse isenção, alíquota-zero ou não-tributação sobre a saída do insumo e a alíquota incidente fosse, também, de 10%, o estabelecimento produtor do insumo debitaria IPI de R\$10,00 e o estabelecimento adquirente do insumo se creditaria do valor de R\$10,00. Quando da saída do produto do último estabelecimento, este abateria, dos R\$20,00 debitados, o crédito de R\$10,00 e ficaria devendo ao fisco R\$10,00. Se houvesse isenção, alíquota-zero ou não-tributação sobre a saída do insumo e não admitíssemos crédito da alíquota incidente na saída subsequente – do estabelecimento produtor-final – este teria que recolher os mesmos R\$20,00 (10% de R\$200,00), como se não tivesse havido benefício na operação anterior. Fica demonstrado que a isenção, a alíquota-zero ou não tributação transformar-se-iam em puro e simples diferimento do tributo.

Retornando à situação hipotética usada para demonstrar o sistema de creditamento do IPI, exposta ainda neste capítulo (exemplo considerando um ciclo de produção com três operações tributadas), teria-se o seguinte quadro, caso o produto resultante da segunda operação (insumo utilizado pelo terceiro estabelecimento) sofresse alguma forma de desoneração:

*3. Tabela referente à incidência cumulativa do IPI em operações com alíquota incidente de 20%, considerando a segunda operação desonerada e sem o referido crédito*

Etapa da produção	A-B	B-C	C-D
Preço da venda	100,00	200,00	400,00
Débito do imposto (alíquota de 20%)	20,00	0	80,00
Crédito oriundo da etapa anterior	0,00	0	0

Imposto a recolher	20,00	0	80,00
--------------------	-------	---	-------

Note-se que, caso inadmitido o creditamento, o imposto que deveria ter incidido na segunda operação (industrialização pelo estabelecimento B de produto que é utilizado como insumo pelo estabelecimento C), no valor de R\$20,00 (10% do valor de venda, de R\$200,00), é transferido para a operação subsequente, a ser arcado pelo estabelecimento C, o qual, por sua vez, evidentemente majora o preço do produto que é adquirido ao final, por D (consumidor).

No que concerne ao ICM/ICMS, esse posicionamento da Suprema Corte gerou enorme pressão por parte das Fazendas Estaduais, principalmente tendo em vista as operações interestaduais, visto que a isenção conferida por um Estado influenciava na arrecadação de outro (cenário que ficou conhecido como guerra fiscal). A controvérsia – que parecia insuperável conforme a legislação da época, do ponto de vista jurídico por parte dos Estados-membros – não possibilitou outra alternativa aos anseios arrecadatários que não fosse a edição da controversa Emenda nº 23/83, vedando o antes assegurado creditamento (MELO, 2009, p. 180; MOREIRA, 2012, p. 92).

Já no tocante ao IPI, que permaneceu incólume no texto constitucional mesmo após a publicação da Emenda Passos Porto, em consonância com os históricos argumentos que sempre permearam o debate a respeito desta questão, não haveria de se falar em qualquer vedação ao crédito do adquirente de insumos desonerados, uma vez assegurada pela Constituição a não-cumulatividade do imposto.

Retomando a análise das decisões paradigmáticas posteriores à promulgação da Constituição de 1988, verifica-se que o tema regressou ao STF quatro anos após o julgamento do RE nº 212.484/RS (o qual transitou em julgado), dessa vez em lide que versava sobre o direito ao creditamento do IPI derivado de insumos tributados à alíquota zero<sup>71</sup>. Trata-se do julgamento realizado conjuntamente, em 2002, dos Recursos Extraordinários nº 350.446/PR, 353.668/PR e 357.277/RS, todos sob a relatoria, dessa vez, do Min. Nelson Jobim.

---

<sup>71</sup> Caso fosse concedido o direito ao crédito pelo contribuinte adquirente de insumos tributados à alíquota zero (o que, de fato, foi permitido durante certo período de tempo após o julgamento daqueles REs), pretendiam aqueles que sofreriam a tributação que o creditamento se desse na mesma proporção da alíquota cobrada na saída do produto do estabelecimento industrial.



Na oportunidade, novamente venceu a tese favorável ao direito ao crédito pelo contribuinte, a despeito do voto contrário do Min. Ilmar Galvão. Amparada no precedente do RE 212.484/RS, a maioria da Corte acompanhou o voto do Relator Min. Nelson Jobim, que, em síntese, equiparou a alíquota zero à isenção para garantir a concessão de créditos presumidos, sob o argumento de que o efeito de ambos seria o mesmo (o não pagamento do imposto).

O Relator ressaltou a divergência doutrinária a respeito do instituto da alíquota zero, existindo, de um lado, corrente que sustentava que haveria a incidência da tributação (ainda que dela não decorra o pagamento de nenhum tributo), e de outro, interpretação contrária, que pregava que a alíquota zero configuraria um caso de não incidência, onde não haveria o surgimento da relação tributária.

Contudo, ao menos naquele momento, desconsiderou-se a natureza jurídica do instituto. Uma vez que tanto o efeito produzido pela alíquota zero (de resultar no não pagamento do tributo) quanto o seu objetivo (extra-arrecadatório ou extrafiscal) seriam os mesmos constatados na isenção, impunha-se a aplicação do *leading case*, RE nº 212.484/RS, segundo a opinião do Ministro Nelson Jobim. Isso porque, independentemente da incidência ou não da norma tributária quando houvesse aplicação da alíquota zero, “do ponto de vista jurídico, o direito ao crédito tributário não pressupõe a incidência da norma tributária”. Fundamentou tal entendimento, entre outras referências, em parecer elaborado pelo tributarista Paulo de Barros Carvalho, o qual se mostra fundamental colacionar:

Se a operação é isenta, a “regra-matriz da incidência tributária” fica neutralizada não havendo falar-se em acontecimento do “fato gerador” e, por via de consequência, em nascimento da obrigação tributária. Entretanto, percutindo sobre o mesmo suporte fático para determinar outro fato jurídico, a regra “que estatui o direito ao crédito” produz seus efeitos, para o fim de constituir o “direito ao crédito”.

Como esse direito não decorre da incidência da norma tributária, fica sendo de todo irrelevante saber se a operação é ou não isenta, se o fato jurídico tributário adquiriu ou não concrecência que dele se esperava, se irrompeu ou não o vínculo obrigacional do imposto, se foi ou não cobrado o valor da eventual prestação. Na verdade, a cobrança da dívida, a instalação da obrigação tributária, a concretude do fato jurídico, a dinâmica da regra-matriz de incidência e a atuação da regra isentiva são momentos da fenomenologia jurídica dos tributos que não influem na composição do “crédito tributário”.

Dessarte, negar o creditamento na operação seguinte àquela que fora tributada com alíquota zero, resultaria na mesma consequência de vedar o abatimento das operações submetidas às demais formas de desoneração, qual seja, o diferimento da tributação, a sua cumulatividade para o adquirente (conforme demonstrado no exemplo há pouco

aglutinado) e a desconsideração da garantia estabelecida pela Constituição, que objetiva apenas tributar o valor agregado a cada operação.

Em sua manifestação, o Ministro Ilmar Galvão concordou que deveria ser respeitado o precedente do RE 212.484/RS ao caso, visto que reduzir a alíquota do imposto a zero, segundo sua compreensão, equivaleria a instituir o regime de isenção por ato administrativo, tendo em vista que o efeito produzido era o mesmo (exonerar o contribuinte-produtor).

Neste ponto, curioso perceber (visto que o argumento se mantém até mesmo para os julgados seguintes, que serão também expostos) que, no tocante à posição ocupada pela norma que concede o creditamento, acolheu-se a teoria proposta por Carvalho, de que esta não se integraria à regra-matriz de incidência (contrariamente à teoria defendida por Coêlho, de que faria parte).

Desse modo, a primeira conclusão a que se chega é que, juridicamente, ao menos nesse aspecto, o direito ao creditamento independe da efetiva incidência da regra-matriz de incidência e a formação da obrigação tributária, de modo que pouco importa a forma como a desoneração foi concedida na etapa anterior (lembrando-se dos institutos analisados no primeiro capítulo desta monografia) para que o contribuinte tenha garantido o abatimento.

O Ministro Ilmar Galvão, todavia, novamente protestou em relação aos objetivos que teriam sido buscados pelo legislador constitucional ao estabelecer a sistemática de apuração do IPI. Aduziu que o efeito da concessão da desoneração (seja por isenção ou alíquota zero) em uma operação dentro do ciclo de produção não seria reduzir o tributo pago nas operações seguintes (pelo adquirente do produto desonerado e/ou pelo consumidor final), mas apenas beneficiar aquela determinada operação, que fora exonerada do gravame. Alegou que caso o objetivo da desoneração (por isenção ou alíquota zero) se destinasse ao favorecimento do consumidor (adquirente final do produto), esta deveria ser concedida naquela etapa (como o fora feito à época, com a redução da alíquota incidente sobre a produção final de carros populares).

Por outro lado, asseverou:

Recorde-se haver o voto do eminente Min. Nelson Jobim sustentado, em suma, que, **não considerado o crédito correspondente, a isenção do IPI, na entrada do insumo, produz, unicamente, o efeito de diferimento da exigência do tributo**, no que tem plena razão. **Na verdade, não é outro o efeito da isenção, já que não tem ela por escopo, reduzir o tributo que será pago, a final, pelo adquirente da**

**mercadoria produzida**, com base em alíquota que é uniforme, haja, ou não, em sua compensação, matéria-prima isenta.

Com o diferimento da tributação o produtor desembolsa menos dinheiro na aquisição de matéria-prima, que, assim, pode ser obtida em maior quantidade, com reflexo direto na produtividade da fábrica e, conseqüentemente, no número de operários, não se tratando, portanto, de benefício a ser subestimado, funcionando, ao revés, como importante instrumento de política econômica. (grifo nosso)

Observe-se que o argumento perpetuado pelo Ministro Ilmar Galvão, o qual também veio a ser utilizado por outros julgadores do STF nas decisões subsequentes, é de que, por uma análise econômica, a não-cumulatividade do tributo é garantida sem a necessidade de se evitar o diferimento da tributação, pois, uma vez que o estabelecimento adquirente paga menos na compra dos insumos que irá utilizar (visto que não são tributados), o preço de venda de seus produtos (fabricados por esse adquirente), por consequência, também será menor.

Ainda assim, seu voto permaneceu isolado naquela oportunidade. Os demais Ministros acompanharam o voto do relator Nelson Jobim, estendendo o direito ao crédito, já concedido anteriormente nos casos de isenção, à alíquota zero, visto que os “dois institutos apenas variavam quanto à política fiscal legislativa” (voto do Min. Sepúlveda Pertence).

Tal foi o entendimento que prevaleceu na jurisprudência pátria por período de 5 anos. Entretanto, Moreira (2012, p. 105) relata que a Procuradoria da Fazenda Nacional evitou o trânsito em julgado dessas decisões (REs nº 350.446/PR, 353.668/PR e 357.277/RS) por meio de incessantes recursos (agravos regimentais ou, julgados estes, embargos declaratórios com pedido de efeitos infringentes).

Dessa forma, em 2007 a matéria retornou ao exame do STF (dessa vez pelo Plenário da Corte), com o julgamento em conjunto dos Recursos Extraordinários nº 353.657-5/PR (sob relatoria do Min. Marco Aurélio) e 370.682-9/SC (sob relatoria do Min. Gilmar Mendes). Retomava-se o debate acerca do direito ao creditamento na aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou não tributados.

Agora ao exame do Plenário e sob composição em parte diversa daquela reunida nos julgamentos anteriores, o entendimento, dessa vez, foi diferente daquele proferido na outra oportunidade. A maioria dos julgadores<sup>72</sup> decidiu que o direito ao creditamento seria indevido nos casos de não tributação e alíquota zero. O entendimento teria sido estendido até

---

<sup>72</sup> Compuseram a maioria vencedora os Ministros Marco Aurélio, Ellen Gracie, Eros Grau, Joaquim Barbosa, Carlos Britto e Cármen Lúcia. Vencidos os Ministros Nelson Jobim, Cezar Peluso, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello.

aos casos de isenção, porém, como o RE 212.484/RS (que havia garantido o direito ao crédito presumido na aquisição de insumos isentos) havia transitado em julgado e os recursos em análise naquele momento não se referiam àquela modalidade de desoneração, preservou-se, ao menos naquela oportunidade, o abatimento em tais condições.

Em síntese, o principal argumento que sustentou a vedação ao creditamento na aquisição de insumos submetidos à alíquota zero ou não tributados é de que haveria desnaturação de outro princípio fundamental na tributação do IPI, o da seletividade.

Isso ocorreria porque o expediente que era utilizado para a concessão do creditamento – até então permitida – nesses casos, nos quais não se tinha prevista a alíquota que deveria ter incidido na operação desonerada (diferentemente dos produtos isentos, em que bastava usar a alíquota determinada na TIPI e que fora afastada somente pela concessão da isenção ao contribuinte), era o de se calcular o valor do crédito do adquirente aplicando-se a alíquota imposta na operação de saída do produto daquele estabelecimento.

Asseverou o Ministro Marco Aurélio que essa técnica, de “tomar de empréstimo a alíquota final atinente a operação diversa implica ato de criação normativa para o qual o Judiciário não conta com a indispensável competência”. Mais do que isso, desnaturaria toda a finalidade de ambos os princípios (não-cumulatividade e seletividade), visto que daria ensejo a situações absurdas, tais como a do contribuinte produtor de cigarro, cujo insumo utilizado (tabaco) é não tributado segundo a TIPI<sup>73</sup>, ver-se no direito de receber crédito com a aplicação da alíquota de 300%<sup>74</sup>, estabelecida para a produção de cigarro tendo em vista a sua não essencialidade.

Na mesma linha votou o Ministro Gilmar Mendes, afirmando que quando é estabelecida a alíquota zero para determinado insumo, tal desoneração se dá em atenção à sua essencialidade em particular e não a de eventuais produtos que possam ser produzidos a partir dele, até porque, muitas vezes o mesmo insumo pode ser incorporado a produtos finais absolutamente distintos sob a perspectiva da essencialidade. Referindo-se a memorial acostado pela Procuradoria da Fazenda para o julgado, relatou o caso do formol, insumo beneficiado pela alíquota zero, que pode ser utilizado na industrialização de três produtos completamente distintos quanto à essencialidade: preparador para alisar cabelos

---

<sup>73</sup> Capítulo 24 da Seção IV da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) aprovada pelo Decreto nº 7.660/11.

<sup>74</sup> Idem.

(sujeito à alíquota de 20%); preparador para limpeza de vidros (sujeito à alíquota de 10%); e medicamentos diversos (que também são favorecidos pela alíquota zero).

Ainda, ressaltou a Ministra Ellen Gracie:

O objetivo da aplicação de uma alíquota zero a um dos produtos da cadeia produtiva não é o de reduzir o tributo incidente sobre o produto final e, conseqüentemente o seu preço. O objetivo é estimular a produção deste item, que é destacado em razão de seu maior grau de essencialidade.

Tal entendimento, segundo penso, em nada se antagoniza com o princípio da não-cumulatividade. Antes o realiza. [...]

Daí concluir que não cabe ao judiciário “escolher” uma alíquota para efeito de creditamento por uma operação tributada em zero. Ao fazê-lo e, ainda, adotando alíquota elevada, estaria ele ferindo o outro princípio regedor do IPI que é o da seletividade.

Contudo, as mutações jurisprudenciais não se contiveram apenas a essas hipóteses. Combatendo até mesmo o trânsito em julgado do RE nº 212.484/SC, que não fora revogado pela decisão dos REs 353.657-5/PR e 370.682-9/SC (as quais tratavam apenas das hipóteses envolvendo não tributação e alíquota zero), a União passou a interpor diversos recursos à Corte Suprema com o fito de obter a negativa do creditamento também nos casos de isenção.

Curioso notar que o pedido de revisão do entendimento era fundamentado pela recorrente com base na identidade de tratamento conferida aos institutos desonerativos (isenção, alíquota zero e não tributação) pelos REs nº 350.446/PR, 353.668/PR e 357.277/RS, os quais, conforme visto há pouco, ironicamente haviam concedido o creditamento das operações submetidas por alíquota zero e não tributadas em decorrência da anterior permissão ao abatimento nos casos de isenção.

De outro lado, a corrente favorável ao creditamento do contribuinte, que naquele primeiro momento requereu a equiparação dos institutos, abraçava-se à distinção da natureza jurídica que havia sido fixada pelos REs 353.657-5/PR e 370.682-9/SC, último amparo que detinha ao abatimento por crédito presumido.

A situação perdurou (permitindo-se o creditamento nos casos de isenção) até o julgamento do RE nº 566.819/RS, em 2010, sob relatoria do Ministro Marco Aurélio. Fez-se necessário retomar a discussão do tema, visto que, conforme constatou em seu voto a Ministra Cármen Lúcia, verdadeira exurrada de recursos eram interpostos por ambas as partes com base nos precedentes já apontados, ora usando-os para equiparar todas as formas de desoneração (por parte da União), ora para diferenciá-los (a favor do contribuinte), em uma

verdadeira “volatilidade doutrinária, ou capacidade para evoluir, se tal eufemismo for mais aceitável”.

Viu-se o contribuinte novamente sem o direito ao crédito com o resultado do julgamento. Vencido o Ministro Cezar Peluso, acompanharam o relator Ministro Marco Aurélio, as Ministras Cármen Lúcia e Ellen Gracie, sob o entendimento de que o princípio da não-cumulatividade não teria como consequência evitar o diferimento da tributação. A sistemática de apuração do IPI se prestaria, conforme delimitado pela Constituição, tão somente a abater valores que houvessem sido efetivamente cobrados na operação anterior. Extrai-se do voto da Ministra Cármen Lúcia:

É certo que a incidência do imposto sobre o valor total da operação de que decorrer a saída do produto (Lei n. 4.502/64, art. 14, inc. II, e Decreto n. 4.544/02 – RIPI, art. 131, inc. II) suscita o alegado diferimento do imposto em relação à operação desonerada.

Contudo, tenho que o princípio constitucional da não-cumulatividade limita-se a compensar a pessoa que recolhe o imposto (débito) sobre uma operação já tributada (crédito), não envolvendo, portanto, a pretendida anulação dos efeitos de eventual diferimento decorrente de uma operação desonerada.

Assim, o sistema de créditos decorrente da não-cumulatividade não procura restringir o pagamento do tributo à atividade industrial que o produtor realiza (valor agregado), mas evitar que este recolha imposto sobre operação já tributada.

24. Não desconheço que a ausência do crédito presumido implica agravamento da situação fiscal da empresa que adquire o insumo desonerado, pois houvesse recolhimento do imposto, e lhe seria possibilitada a compensação do crédito formado com o seu débito, resultando em diminuição deste.

Mas a solução pela utilização do sistema de crédito na aquisição de insumo desonerado não decorre do princípio da não cumulatividade [...]

Contrariou-se o entendimento, antes dominante, de que a não-cumulatividade acarretaria a tributação do IPI apenas sobre o valor agregado a cada operação – o que, consoante já demonstrado, não ocorreria nos casos de vedação ao creditamento do adquirente de insumo desonerado – para lhe dar novos contornos, que, conforme exarado no voto da Ministra Ellen Gracie, apenas “impede que haja várias operações sucessivas, todas tributadas, sem compensação entre os valores devidos e os já suportados”. Ainda, de seu voto:

A técnica da não-cumulatividade não vai além disso. Não restringe a base da tributação ao acréscimo de valor correspondente à última atividade de industrialização. Tanto que a base de cálculo é o valor total da operação de saída do produto e não o valor agregado.

A não-cumulatividade opera-se mediante a apropriação e utilização de créditos. Ocorre a compensação entre o valor devido e o cobrado na aquisição dos insumos, nos termos do art. 153, §3º, II, da Constituição. Seu foco não está no valor agregado pelo contribuinte aos insumos por ele adquiridos, mas no imposto por ele devido confrontado com o que já tenha efetivamente suportado na operação anterior. Daí

porque se costuma definir essa técnica como de imposto sobre imposto e não de base sobre base.

O entendimento, inclusive, foi reafirmado em recente decisão que tratou da repercussão geral do tema, no Recurso Extraordinário nº 398.365/RS, proferida em 27 de agosto do presente ano<sup>75</sup>.

Com a devida vênia, procurou-se demonstrar com este trabalho que a não-cumulatividade, na condição de princípio, foi imposta pelo legislador constitucional com outro fim. Independentemente da técnica adotada na sistemática de apuração, o objetivo da não-cumulatividade não é outro senão onerar tão somente o valor agregado a cada etapa do ciclo de produção. A opção da técnica imposto sobre imposto (ou subtração indireta) no lugar da técnica base sobre base (ou subtração direta), conforme demonstrado ainda neste capítulo, deu-se apenas em virtude de questões operacionais, visto que permite uma simplificação do cálculo do montante a ser recolhido a título de tributo. Ela não altera esse mesmo propósito para o qual se atribuiu o caráter não cumulativo ao IPI e que, em face da nova orientação jurisprudencial, vem sendo desatendido.

Quanto ao fato de a base de cálculo escolhida compor o valor total da operação de saída do produto e não apenas o seu valor acrescido desde a última etapa, importante lembrar que essa imposição foi feita pelo legislador infraconstitucional. Não pode ser usado esse argumento como fundamentação para ignorar o disposto, a título de princípio, na Constituição, que é a não-cumulatividade do imposto. Deve-se adequar o método de dedução escolhido aos fins que ele objetiva atender, quais sejam, evitar a oneração excessiva tanto do consumidor final, quanto de cada um dos contribuintes dentro do ciclo econômico.

Certo é que o tema enfrenta muitas problemáticas que precisam ser ponderadas para que se alcance uma maior justiça na tributação. Efetivamente, a questão levantada no julgamento dos REs 353.657-5/PR e 370.682-9/SC a respeito de qual seria a alíquota ideal a ser aplicada para o cálculo do crédito dos adquirentes de insumos tributados à alíquota zero ou não tributados, de modo que ainda assim reste preservado o princípio da seletividade, aparenta ser de difícil solução.

---

<sup>75</sup> Ementa da decisão: “Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Tributário. Aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 3. Creditamento de IPI. Impossibilidade. 4. Os princípios da não cumulatividade e da seletividade, previstos no art. 153, § 3º, I e II, da Constituição Federal, não asseguram direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Precedentes. 5. Recurso não provido. Reafirmação de jurisprudência” (RE nº 398.365 RG, relator Min. Gilmar Mendes, julgado em 27.08.2015)

Outrossim, os efeitos da aceitação do crédito presumido seriam radicalmente afetados, caso fosse readotado esse método, se, fazendo uso da liberalidade no manejo das alíquotas, a autoridade fiscal aplicasse uma alíquota próxima a zero (por exemplo, 0,5%).

Entretanto, tais obstáculos não podem ser usados como amparo para se permitir a lesão ao direito do contribuinte, preceituado pela Constituição. Devem ser buscadas alternativas para se efetivar o creditamento, não apenas pelo Judiciário (sob pena de, cabendo a este arbitrar a alíquota que deve ser aplicada, usurpar a competência atribuída a outro Poder), mas também por meio da edição de lei que regule a sistemática de forma a adaptar o abatimento nessas hipóteses.



## CONCLUSÃO

No primeiro capítulo, foram apresentados os diversos institutos que resultam na desoneração do contribuinte dentro do ciclo de produção industrial, visando determinar a natureza jurídica de cada um. Buscou-se identificar se há o surgimento da obrigação tributária em cada uma das hipóteses de desoneração, objetivando apurar se esse critério afeta o direito ao creditamento do contribuinte adquirente.

Em um primeiro momento foram apresentados os princípios constitucionais como limitações ao poder de tributar do Estado. Ao atuarem em conjunto com as demais regras de estrutura da Constituição, os princípios determinam o alcance da competência tributária. Em que pese a divergência doutrinária exposta, constatou-se que é exatamente nesse plano em que atuam também as imunidades tributárias: não no nível da incidência, mas na definição da competência. Ou seja, sequer surge a obrigação tributária quando o fato é imune, visto que a ocorrência estaria fora do campo tributável.

No caso das isenções, verificou-se que a dinâmica normativa é diferente. Consoante demonstrado, embora a doutrina há muito tenha evoluído este conceito, permanece o entendimento no STF de que a isenção seria dispensa legal do tributo devido, de modo que haveria a incidência da regra-matriz – gerando a obrigação tributária – para, apenas em um segundo momento, haver a extinção por meio da norma isentiva.

Igualmente, há incidência da norma tributária nas ocorrências tributadas à alíquota zero. Contudo, a desoneração ocorre porque o dever tributário é nulo, visto que o critério quantitativo da regra-matriz é zero. Já nos casos de não-incidência, não é observada a realização de fato que se enquadre à descrição abstrata impositiva do tributo (está fora do campo de abrangência da norma) e, portanto, não resulta na formação de obrigação tributária.

A hipótese de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados foi examinada no segundo capítulo, juntamente com outros aspectos gerais do tributo. Foi feita breve exposição de sua gênese histórica no ordenamento brasileiro, remetendo-se ao Imposto sobre Consumo, relatando-se também a origem do sistema de creditamento e as modificações implementadas com o decurso do tempo na legislação que regula o tributo.

Procurou-se, ainda no segundo capítulo, delinear a espécie tributária em análise. Em um primeiro momento, determinou-se o conceito de imposto: tributo cujo critério material da hipótese de incidência é um fato não vinculado a uma atividade estatal específica em relação

ao contribuinte. Em seguida, partiu-se para a exposição do critério material propriamente dito do IPI, abordando-se os elementos que podem ser retirados do texto constitucional quando se atribuiu a competência à União para a sua instituição, além daqueles que foram estabelecidos pelo ente no momento em que, de fato, instituiu a exação (no Código Tributário Nacional) e a regulamentou (atualmente por meio do Regulamento do IPI, o qual, por sua vez, é fruto da compilação de outras leis).

Foram expostas as variadas operações que, em conformidade à lei, configuram a hipótese de incidência do IPI como métodos de industrialização, modificando a natureza ou a finalidade de um produto, ou o aperfeiçoando para o consumo. Tratam-se, segundo o Regulamento do IPI vigente, das operações de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento e renovação ou recondicionamento.

Ao final do segundo capítulo, foram feitos apontamentos sobre os efeitos gerados pelos princípios constitucionais na tributação do IPI e acerca do motivo de se haver uma certa flexibilização das garantias do contribuinte, o que se dá em decorrência do interesse público que o gravame representa por exercer notável influência na economia privada. Por meio de sua tributação, pode-se tanto estimular quanto inibir a produção e oferta de certos bens (a denominada função extrafiscal do tributo).

Destarte, são atenuadas para o IPI certas exigências colocadas para outras exações, de modo que a Constituição faculta ao Poder Executivo, atendidas certas condições e limites estabelecidos em lei (por isso não importando propriamente uma exceção ao princípio da legalidade), alterar sua alíquota sem a necessidade de que esse ato seja realizado pelo Legislativo. Além disso, a despeito do princípio da anterioridade, é permitida a cobrança do imposto estudado no mesmo exercício financeiro em que entrar em vigor a lei (ou o decreto que alterar a alíquota) que o aumentar. Contudo, a cobrança do IPI não se flexibiliza ao ponto de constituir exceção ao princípio da anterioridade mitigada, de modo que deve obedecer ao prazo de noventa dias da data em que haja sido publicado o ato (lei ou decreto) que tenha majorado o imposto.

Outra consequência da extrafiscalidade do IPI e, concomitantemente, a causa da importância que detém como agente de interferência na economia nacional, é o princípio constitucional da seletividade, que impõe (não se tratando de mera faculdade) ao ente tributante a determinação de alíquotas diversas para o imposto em função da essencialidade do produto sobre o qual incide a oneração. Dessa forma, a exação grava em conformidade à necessidade

de consumo do produto, ou seja, de forma muito mais rígida nos bens considerados supérfluos do que naqueles necessários à subsistência.

Destinou-se a primeira metade do terceiro capítulo à exposição da não-cumulatividade e do sistema de creditamentos que permite a sua efetivação. Ressaltou-se o caráter de princípio que a não cumulatividade do IPI detém em razão dos efeitos gerados por sua determinação dentro do texto constitucional, tratando-se de norma que deve exercer uma influência muito mais abrangente do que a de uma mera técnica de tributação.

A não-cumulatividade, como foi possível concluir, presta-se a variadas finalidades que visam alcançar a neutralidade tributária, notadamente evitar a tributação “em cascata”. Confere-se essa denominação ao fenômeno observado em impostos plurifásicos que gravam a produção e circulação de bens, nos quais se constata que a carga tributária, quando incidente sobre todas as etapas do ciclo econômico sem o devido abatimento do tributo já cobrado na etapa anterior, resulta em uma carga tributária final de fato muito maior do que aquela inicialmente estabelecida, visto que há a incidência do mesmo tributo em mais de uma fase da cadeia de produção.

Para tanto, o sistema de deduções estruturado para o IPI permite ao contribuinte obter créditos no momento em que adquire insumos, bens que serão utilizados, direta ou indiretamente, no processo de industrialização. Credita-se o contribuinte do valor recolhido como tributo na operação anterior do ciclo de produção para, ao final do período de apuração do imposto (mensal), abater-se esse montante total na soma dos débitos, gerados pela tributação da saída dos produtos industrializados de seu estabelecimento.

Esse modelo de sistemática estabelece o creditamento por períodos de tempo e é classificado como subtração indireta ou imposto-contra-imposto. Prevê a incidência tributária sobre o valor de venda do produto (valor total da operação), para, apenas em um momento posterior, deduzir-se do montante a ser recolhido como imposto o valor dos créditos adquiridos na etapa anterior.

Constatou-se que em decorrência dessa dinâmica normativa, a norma que confere ao contribuinte o direito ao creditamento atua em um momento subsequente e distinto à incidência da regra-matriz tributária, não dependendo desta ou da formação da obrigação tributária antecedente para que possa gerar a garantia do contribuinte adquirente ao crédito.

A metade final do terceiro capítulo se dedicou ao exame direto da problemática colocada para esta monografia, qual seja, a possibilidade de creditamento do contribuinte que

adquire insumos desonerados. Foram expostas as decisões jurisprudenciais paradigmáticas sobre o tema desde a promulgação da Constituição vigente. Uma vez ausente qualquer limitação expressa no texto constitucional nesse sentido, muito se debate sobre ser o crédito, nessas circunstâncias, uma decorrência direta do princípio da não-cumulatividade.

Concluiu-se que, como o objetivo da sistemática de deduções é, em última instância, tributar apenas o valor agregado ao produto ao final de cada operação, o creditamento do contribuinte adquirente de insumos desonerados deve ser observado, visto que é medida necessária para se evitar o diferimento e a consequente cumulatividade da tributação.

Uma vez que a base de cálculo para o IPI é o valor total da operação (para, apenas em um segundo momento, ser abatido o imposto já cobrado), a incidência tributária das etapas seguintes àquela que recebeu o benefício fiscal, caso não admitido o crédito, ignoram a finalidade primordial do princípio (de se tributar apenas o valor agregado) e a desoneração concedida, apenas projetando o recolhimento do tributo para essas fases posteriores.

Verificou-se que esse entendimento era pacífico na jurisprudência até a edição da Emenda Constitucional nº 23/83 (“Emenda Passos Porto”), tanto no tocante ao IPI quanto ao ICM (predecessor do ICMS), que possuía sistemática de apuração semelhante. Entretanto, a referida Emenda limitou o crédito em relação ao segundo imposto (em função da concorrência fiscal interna entre os Estados-membros da Federação), sem, contudo, realizar qualquer alteração quanto ao IPI.

Mesmo na Constituição de 1988 foi mantido o texto, sem vedações, motivo pelo qual, em um primeiro momento, o STF permitiu o creditamento presumido aos adquirentes de insumos isentos. Pouco tempo depois, o órgão julgador estendeu o direito à obtenção de insumos tributados à alíquota zero ou não tributados, visto que a diferença quanto à forma de desoneração seria meramente opção de política fiscal e, conforme exposto, independentemente do método de concessão da não tributação, o efeito da projeção tributária para as operações seguintes seria o mesmo, caso não fosse admitido o abatimento.

Todavia, relatou-se que esse posicionamento jurisprudencial não perdurou. Inicialmente, obistou-se o creditamento na aquisição de insumos submetidos à alíquota zero e não tributados, sob o argumento de que o método utilizado para se apurar o crédito nessas hipóteses (que era de utilizar a alíquota aplicável na saída do produto industrializado pelo adquirente do insumo desonerado) subvertia o princípio da seletividade. Aduzia-se que aplicar alíquota diversa daquela que havia sido instituída (em função da essencialidade do insumo) ia

de encontro ao aludido axioma constitucional, devendo-se ponderar os dois princípios para a justa tributação.

Outrossim, argumentou-se que o objetivo da desoneração de um dos produtos no ciclo econômico não seria diminuir o imposto incidente sobre o produto final, mas estimular a produção desse bem. Aumentando-se a oferta do insumo beneficiado (através da redução do seu preço total por causa da desoneração), a não-cumulatividade restaria garantida.

Dessa forma, reviu-se o entendimento, antes pacífico, de que a finalidade do sistema de creditamento e do princípio da não-cumulatividade seria de tributar somente o valor agregado ao final de cada etapa da cadeia de produção e de que evitar o diferimento seria medida fundamental para se alcançar a neutralidade tributária pretendida.

O precedente foi expandido alguns anos depois, proibindo a dedução igualmente nas aquisições de insumos isentos, não obstante o direito adquirido dos contribuintes pelo trânsito em julgado da decisão que antes havia conferido o crédito presumido nesses casos.

Como resultado desse estudo, verifica-se que para se atender ao desígnio do princípio constitucional da não-cumulatividade, de se garantir a neutralidade tributária por meio da tributação apenas do valor agregado ao produto a cada operação do ciclo produtivo do IPI, deve-se garantir o direito do contribuinte ao creditamento durante todas as etapas da cadeia de produção abrangidas pelo referido gravame, independentemente da cobrança tributária na etapa anterior.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 5 ed. rev., de acordo com a Emenda Constitucional n.º 1, 1969, e com o C.T.N. Rio de Janeiro, Forense: 1977.
- BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2013.
- \_\_\_\_\_. *Notas sobre o IVA e sua instituição no sistema tributário brasileiro*. Santa Catarina: Revista Sequência, nº 56, p. 245-258. Junho/2008.
- BARRETO, Aires Ferdinando (Coord.). *Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BORGES, José Souto Maior. *Isonções tributárias*. São Paulo: Sugestoes Literarias, 1969.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <planalto.gov.br>. Acesso em: 05. Ago. 2015.
- \_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em: <planalto.gov.br>. Acesso em: 23. Ago. 2015.
- \_\_\_\_\_. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, promulgada em 16 de julho de 1934. Disponível em: <planalto.gov.br>. Acesso em: 23. Ago. 2015.
- \_\_\_\_\_. Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 10 de novembro de 1937). Disponível em: <planalto.gov.br>. Acesso em: 23. Ago. 2015.
- \_\_\_\_\_. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, promulgada em 18 de setembro de 1946. Disponível em: <planalto.gov.br>. Acesso em: 24. Ago. 2015.
- \_\_\_\_\_. Decreto-Lei n. 7.212, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Legislação Federal. Disponível em: <planalto.gov.br>. Acesso em: 16. Ago. 2015.

\_\_\_\_\_. Decreto-lei n. 7.404, de 22 de março de 1945. Dispõe sobre o Imposto de Consumo. Legislação Federal. Disponível em: <planalto.gov.br>. Acesso em: 23. Ago. 2015.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: <planalto.gov.br>. Acesso em: 24. Ago. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei n. 3.520, de 30 de dezembro de 1958. Altera a legislação do Imposto de Consumo e dá outras providências. Legislação Federal. Disponível em: <planalto.gov.br>. Acesso em: 24. Ago. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Legislação Federal. Disponível em: <planalto.gov.br>. Acesso em: 05. Ago. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Altera legislação do imposto de renda e dá outras providências. Legislação Federal. Disponível em: <planalto.gov.br>. Acesso em: 19. Ago. 2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 212.484/RS, relator Ministro Ilmar Galvão, julgado em 05/03/1998. Disponível em: <stf.jus.br>. Acesso em: 15. Set. 2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 350.446/PR, relator Ministro Nelson Jobim, julgado em 18/12/2002. Disponível em: <stf.jus.br>. Acesso em: 25. Set. 2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 353.668/PR, relator Ministro Nelson Jobim, julgado em 18/12/2002. Disponível em: <stf.jus.br>. Acesso em: 25. Set. 2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 357.277/RS, relator Ministro Nelson Jobim, julgado em 18/12/2002. Disponível em: <stf.jus.br>. Acesso em: 25. Set. 2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 353.657-5/PR, relator Ministro Marco Aurélio, julgado em 25/06/2007. Disponível em: <stf.jus.br>. Acesso em: 06. Out. 2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 370.682/SC, relator Ministro Gilmar Mendes, julgado em 25/06/2007. Disponível em: <stf.jus.br>. Acesso em: 06. Out. 2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 566.819/RS, relator Ministro Marco Aurélio, julgado em 29/09/2010. Disponível em: <stf.jus.br>. Acesso em: 06. Out. 2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n. 398.365/RS, relator Ministro Gilmar Mendes, julgado em 27/08/2015. Disponível em: <stf.jus.br>. Acesso em: 10. Nov. 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. *IPI, seletividade e alteração de alíquotas*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 159, p. 107-114. Dezembro/2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_. *Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade*. São Paulo: Revista dialética de direito tributário, nº 33, p. 142-166. Junho/1998.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.

\_\_\_\_\_. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015.

ELALI, André de Souza Dantas. *IPI: aspectos práticos e teóricos*. Curitiba: Juruá, 2004.

ESTURILIO, Regiane Binhara. *A seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

FALCÃO, Amílcar Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964.

JARDIM, Eduarda Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

\_\_\_\_\_. *Crédito de IPI na aquisição de insumos não tributados*. 2004. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>>. Acesso em: 14. Set. 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. *IPI: teoria e prática*. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não-cumulatividade tributária: (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

MEZZAROBBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. *Manual de metodologia da pesquisa no direito*. 3. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2006.



MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 2. ed. rev. aum. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2012.

\_\_\_\_\_. *Não cumulatividade do IPI e o direito ao crédito sobre produtos intermediários*. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, v. 9, n. 53, p. 57-79, Set./ Out. 2011.

NADER, Patricia Audibert; VALENTE, Patricia Martins. *O princípio da não-cumulatividade no IPI: a adoção do sistema constitucional da compensação do crédito tributário*. Londrina: Revista de Direito Público v. 2, n. 3, p. 163-174. Set./ Dez. 2007.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2011.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos: federais, estaduais e municipais*. 5. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1960.

TOLEDO, José Eduardo Tellini. *IPI: incidência tributária e princípios constitucionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.